BUREAU INTERNATIONAL DU TRAVAIL

PROJET PNUD-BIT BEN 81.004

RECEIVED
25 JUIL. 1984
International Labour Office
ILO BIBL BIT

ILO LIBRARY
1211 GENEVA 22
*0035034*

FORMATION À L'AUDIT

TOME I

# Etapes et conduite d'une opération d'audit

G. H. SARDIN
Expert BIT, 1982

83B09/698 FREN
V.1 cop 4

FORMATION A L'AUDIT

# TOME I : "ETAPES ET CONDUITE D'UNE OPERATION D'AUDIT"

## Sommaire


| | Pages : |
|---|---|
| INTRODUCTION | 2 à 4 |
| RAPPEL DE NOTIONS DE BASE | 5 - 6 |
| 1°) L'entreprise : définition | 7 |
| 2°) L'entreprise : environnement et structure | 8 à 15 |
| 3°) Missions et activités des fonctions principales | 16 à 41 |
| 4°) Relations humaines dans l'entreprise | 42 à 55 |
| ETAPES DE L'AUDIT | |
| 1°) Acquisition de la connaissance générale de l'entreprise | 57 à 62 |
| 2°) Evaluation du contrôle interne | 63 à 77 |
| 3°) Contrôle des comptes - démarche et méthodologie | 78 à 83 |
| CONDUITE DE L'AUDIT - CONCLUSIONS | |
| 1°) Conduite de l'opération d'audit | 84 à 89 |
| 2°) Synthèse des travaux | 90 à 92 |
| 3°) Présentation des conclusions | 93 - 94 |



2ème édition
JUIN 1983



G.H. SARDIN
Expert BIT

# INTRODUCTION

AUDIT du latin AUDIRE : écouter

1°) Réaliser une opération d'audit, c'est être à "l'écoute" de l'entreprise de manière à pouvoir apprécier la qualité et la fiabilité des informations diffusées par elle ; c'est à dire s'assurer que ces informations respectent les principes d'exhaustivité, de régularité et de sincérité.

L'AUDIT se définit alors comme un

EXAMEN CRITIQUE (1) QUI PERMET DE VERIFIER LES INFORMATIONS DONNEES PAR L'ENTREPRISE

l'objectif étant de s'assurer du caractère significatif du résultat.

Une telle vérification implique une double démarche :

. étude de la manière dont naissent les informations de base au sein de l'entreprise : c'est l'examen de l'organisation interne ("contrôle interne") de l'entreprise.

. étude de la manière dont sont traitées, au sein des services comptables, ces informations de base pour fournir les informations diffusées par l'entreprise : c'est le contrôle des comptes

Bien évidemment une telle action ne peut logiquement intervenir sans qu'une connaissance générale suffisante de l'entreprise ait été acquise par l'auditeur.

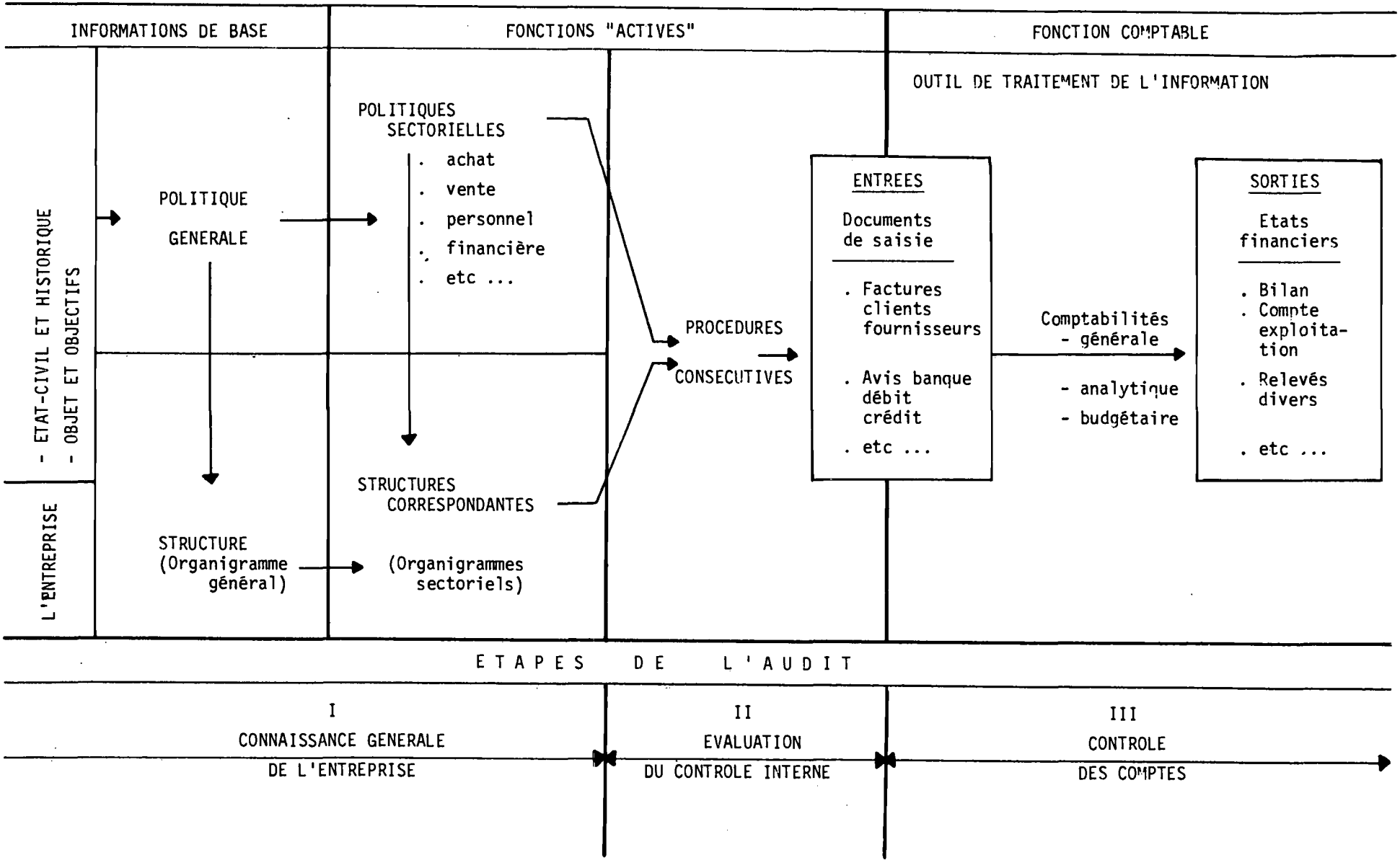
Ainsi apparaissent, dès l'abord, les trois étapes obligatoires de toute opération d'audit :

- acquisition d'une connaissance générale de l'entreprise
- évaluation du contrôle interne
- contrôle des comptes

---

(1) CRITIQUE : qui a pour objet de distinguer les défauts et les qualités d'une oeuvre, d'un ouvrage, ...

# DEMARCHE DE L'AUDIT



2°) Mais encore faut-il replacer l'audit dans son contexte.

Il appartient en effet à l'entreprise d'établir les comptes et de veiller à l'organisation mise en place pour assurer un enregistrement correct des opérations.

Pour sa part, l'auditeur a une obligation de moyens.

Il met en oeuvre différentes techniques qui lui permettent de recueillir une information de qualité suffisante pour exprimer une opinion motivée et objective sur les comptes présentés et leur conformité aux règles en usage.

Encore convient-il qu'il réalise son contrôle en suivant certains principes directeurs (normes de contrôle) tout en respectant certains principes de conduite (normes d'action).

3°) Les "normes de contrôle" résultent de l'application "des principes de Descartes", au nombre de quatre :

| | | |
|---|---|---|
| . principe de l'évidence | : | toujours vérifier ce qui est annoncé |
| . principe d'analyse | : | décomposer tout problème en parties élémentaires afin de pouvoir étudier séparément et en détail chacune d'elles |
| . principe de synthèse | : | reconstituer, à partir d'éléments disparates, un ensemble cohérent |
| . principe de contrôle | : | comparer les résultats obtenus aux prévisions, faute de quoi toute action restera incomplète. |

4°) En conséquence, la ligne de conduite de l'auditeur (les normes de son action) devra répondre aux impératifs suivants :

. aller du général au particulier

. commencer par le plus simple

. rechercher les faits et non les opinions

. rechercher les causes et non les effets

. faire des retours en arrière

. faire participer

. penser aux futurs intervenants ou utilisateurs

5°) Une intervention d'audit dans une entreprise est nécessairement un élément perturbateur dans la vie de ladite entreprise car l'action de l'auditeur aura pour conséquence minimum une certaine remise en cause des méthodes, des moyens et peut-être même des hommes.

Il est impératif que l'intervenant se fasse accepter car il aura besoin de l'assistance du personnel de l'entreprise. Il lui faudra donc, dans un premier temps, s'insérer dans "le groupement humain" que forme l'entreprise pour l'amener à participer.

Le facteur psychologique et sa maîtrise sont tout à fait fondamentaux dans la réussite d'une opération d'audit. Il appartiendra à l'auditeur de "savoir rester modeste" et d'avoir la volonté de "se remettre en cause" de façon permanente, aucune intervention ne pouvant être considérée comme une totale réussite.

# R A P P E L  D E  N O T I O N S  D E  B A S E

. L'ENTREPRISE
Définition, environnement et structure

. MISSIONS ET ACTIVITES DES FONCTIONS PRINCIPALES

. RELATIONS HUMAINES DANS L'ENTREPRISE

## REMARQUE LIMINAIRE

Pour pouvoir apprécier l'organisation interne du système "entreprise" et exprimer une opinion motivée et objective, il est nécessaire que l'auditeur en acquière une connaissance suffisante qui lui permette de mieux appréhender et de parfaitement comprendre les mécanismes qui en assurent le fonctionnement.

Il paraît toutefois indispensable, avant d'indiquer de quelle manière s'acquière cette connaissance, de rappeler certains principes fondamentaux et de développer certains aspects du fonctionnement de l'entreprise dont l'ignorance ou l'oubli pourraient conduire à des erreurs d'appréciation préjudiciables à la conduite et aux conclusions de l'action d'audit.

## 1. L'ENTREPRISE : Définition

Beaucoup de définitions en ont été données.

Dans l'optique de gestion qui doit être celle de l'auditeur pour lequel

> "la gestion est la mise en oeuvre, par des responsables, des moyens mis à leur disposition
> dans le cadre d'une structure
> en vue d'atteindre des objectifs préalablement définis",

l'entreprise se définit comme

> "un groupement humain hiérarchisé
>
> qui met en oeuvre des moyens intellectuels, physiques et financiers,
>
> pour extraire, transformer, transporter, distribuer des richesses ou produire des services
>
> conformément à des objectifs définis par une direction collégiale ou personnelle,
>
> selon des motivations qui s'inspirent à des degrés divers
>
> . soit de l'intérêt personnel (maximisation du profit)
>
> . soit de l'intérêt général (utilité sociale)."

# 2. L'ENTREPRISE : Environnement et structure

## 2.1. Environnement

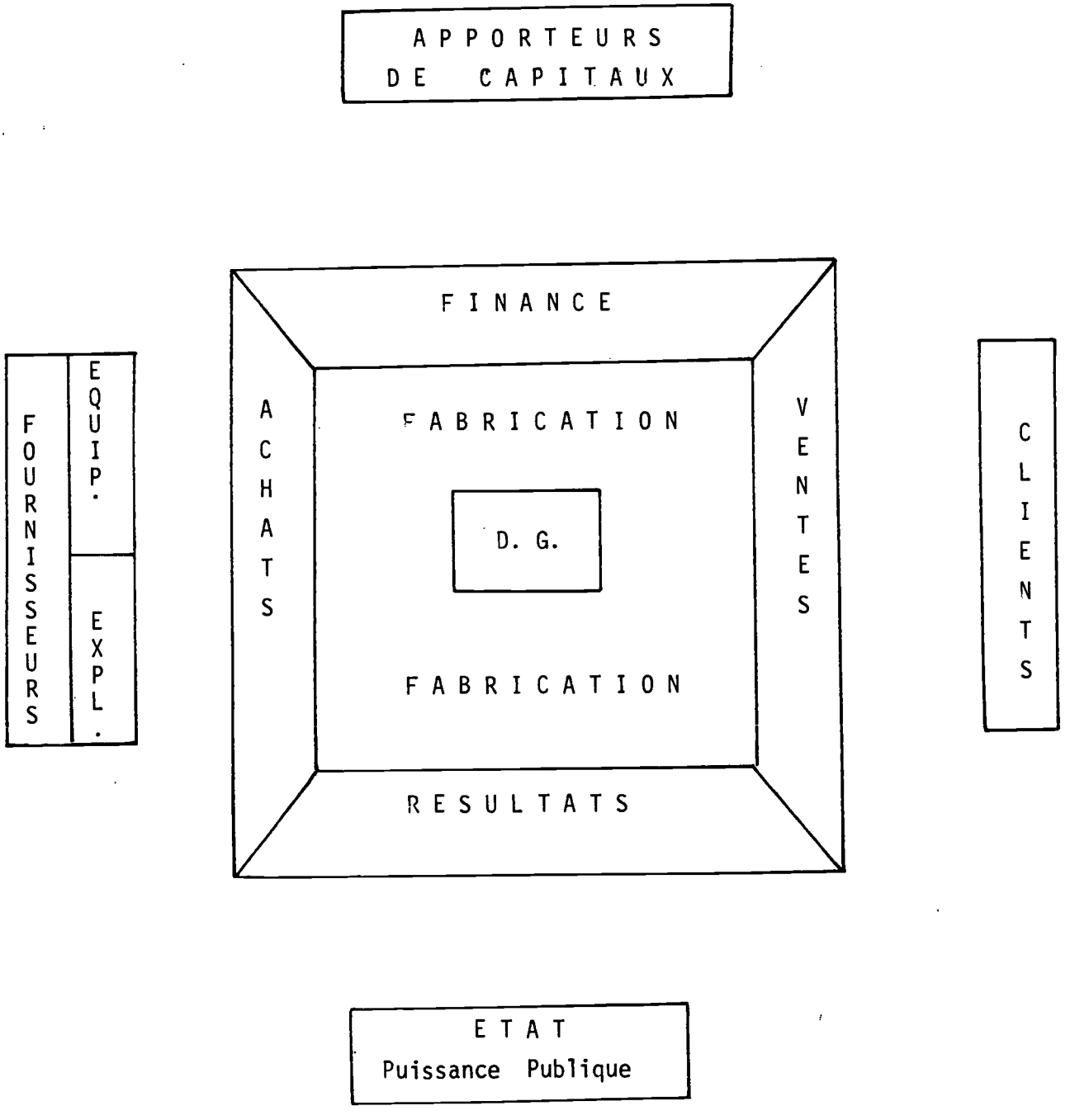
L'entreprise achète des facteurs de production (aux fournisseurs) pour les combiner afin de produire un bien (ou un service) qui présente (pour ses clients) une utilité supérieure au total des coûts supportés par elle.

Mais pour mettre en oeuvre de tels facteurs de production, l'entreprise a besoin de capitaux, que lui apportent les bailleurs de fonds, et de l'infrastructure que fournit l'Etat, puissance publique.

L'entreprise s'insère ainsi dans un contexte où se retrouvent quatre pôles fondamentaux (clients, fournisseurs, apporteurs de capitaux, Etat) dont les influences, parfois contradictoires ou antagonistes, jouent obligatoirement, avec plus ou moins de force, sur le comportement et sur le fonctionnement du système entreprise.

L'entreprise constitue l'unité fondamentale, la cellule des échanges opérés entre ces divers agents économiques en vue de l'intérêt personnel de chacun d'eux, auxquels s'ajoutent les salariés. Tous sont liés à l'entreprise par des contrats de formes diverses et tous assignent à l'entreprise une vocation, celle de satisfaire leurs besoins au moindre coût.

Comment n'y aurait-il pas, en permanence, conflit d'intérêts entre tous ?




SCHEMA I - L'ENTREPRISE ET SON ENVIRONNEMENT

## 2.2. Structure

La mise en oeuvre des facteurs de production par l'entreprise l'oblige à se doter de certains moyens intellectuels et humains qu'elle va utiliser dans le cadre de sa structure.

> "Toute entreprise, si petite soit-elle, ne peut produire et subsister qu'autant qu'elle possède et met en jeu certaines fonctions correspondant aux activités indispensables pour atteindre ses buts" (Fayol)

La fonction doit alors être comprise comme un organe de l'entreprise constitué par des moyens humains et matériels qui, utilisant des techniques qui lui sont propres, effectue des tâches se rapportant à une activité déterminée.

L'entreprise apparaît donc comme l'ensemble coordonné de ces organes, agencés selon des finalités spécifiques pour remplir certaines fonctions, en exécutant des opérations plus ou moins complexes ou répétitives qui aboutissent à la livraison au marché d'objets ou de prestations de service dont la vente est génératrice de résultats.

La structure d'un tel ensemble n'est autre que la répartition des activités entre les fonctions et l'organisation des liaisons qui permettent d'assurer la coordination entre elles.

C'est donc l'analyse des activités, des décisions et des relations qui va permettre de définir la structure de l'entreprise car chaque structure est spécifique et dépend surtout des moyens, de la volonté et des besoins ressentis par l'entreprise.

### 2.2.1.

L'organisation d'une entreprise n'est pas immuable du fait même qu'elle s'insère dans un contexte lui-même en perpétuelle évolution et en continuel changement ; ceci a permis d'affirmer que "le changement est la caractéristique permanente de l'organisation".

Toutefois, en dépit de cette mouvance continue, certains principes d'organisation d'application générale ont pu être dégagés, parmi lesquels on retiendra plus spécialement les quatre suivants :

. Déterminer ce qui doit être fait pour atteindre le but préalablement fixé ;

. Diviser les activités en tâches parcellaires pouvant être exécutées par une seule personne ;

. Définir les liens de subordination entre les diverses personnes ;

. Mettre en place les moyens de coordination pour éviter le gaspillage d'énergie et le chevauchement des activités des uns sur celles des autres.

Ainsi, la structure interne de l'entreprise sera construite en fonction de ses objectifs et non en rapport avec les hommes à qui seront confiées les responsabilités découlant des fonctions mises en place (certaines personnes pouvant se voir confier plusieurs fonctions).

2.2.2. Apparaissent ainsi dans l'entreprise certaines fonctions essentielles (ou principales) auxquelles sont assignés des rôles précis et des tâches parfaitement définies.

Actuellement existent, dans la plupart des entreprises, les fonctions essentielles suivantes :

. fonction "commercial" (marketing)

. fonction "technique" avec ses deux aspects : production et maintenance

. fonction "approvisionnements"

. fonction "finances"

. fonction "personnel"

. fonction de "gestion" : information, documentation, ...

Cf. ci - après

- Schéma II/A - Entreprise de production - page 10 bis
- Schéma II/B - Entreprise de négoce - page 10 ter

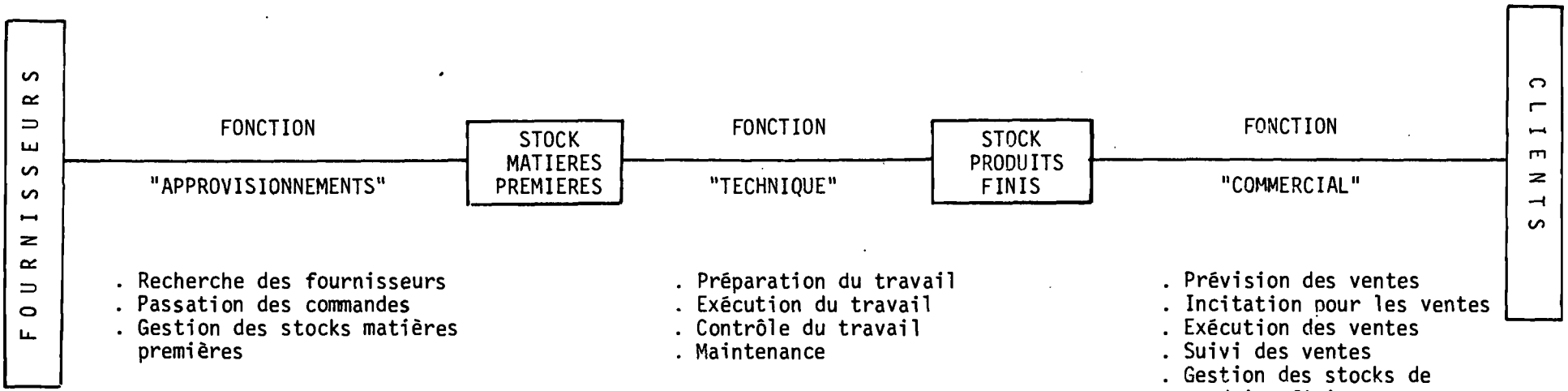
SCHEMA II/A - ENTREPRISE DE PRODUCTION

FONCTION
"FINANCES"

. Détermination/satisfaction des besoins
. Gestion des moyens mis en oeuvre
. Conservation des moyens disponibles

FONCTION
"PERSONNEL"

. Service du personnel
. Services sociaux




. Recherche des fournisseurs
. Passation des commandes
. Gestion des stocks matières premières

. Préparation du travail
. Exécution du travail
. Contrôle du travail
. Maintenance

. Prévision des ventes
. Incitation pour les ventes
. Exécution des ventes
. Suivi des ventes
. Gestion des stocks de produits finis

FONCTION
"GESTION "

. Direction générale
. Comptabilité (s)
. Gestion budgétaire
. Assurances-contentieux
. Autres services "généraux"

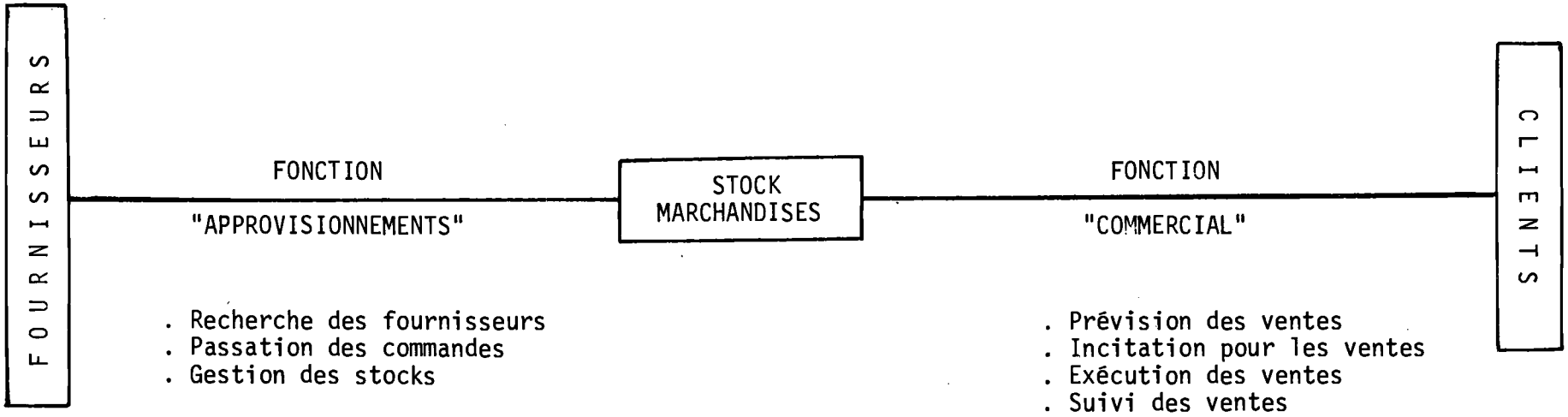
SCHEMA II/B - ENTREPRISE DE NEGOCE

FONCTION
"FINANCES"

. Détermination/satisfaction des besoins
. Gestion des moyens mis en oeuvre
. Conservation des moyens disponibles

FONCTION
"PERSONNEL"

. Service du personnel
. Services sociaux




. Recherche des fournisseurs
. Passation des commandes
. Gestion des stocks

. Prévision des ventes
. Incitation pour les ventes
. Exécution des ventes
. Suivi des ventes

FONCTION
"GESTION"

. Direction générale
. Comptabilité (s)
. Gestion budgétaire
. Assurances-contentieux
. Autres services "généraux"

2.2.3. Le nombre des activités augmente sans cesse par suite des exigences de l'environnement et du progrès technique.

Il en résulte un certain nombre de conséquences en matière d'organisation et de structuration d'entreprise :

. à l'intérieur des fonctions essentielles, des fonctions nouvelles doivent être mises en place (maintenance dans la fonction technique) ; mais de telles fonctions, dites secondaires, ne doivent être mises en place en tant qu'entités distinctes que lorsque le bon exercice des activités correspondantes l'exige et qu'il en résultera pour l'entreprise une amélioration de son fonctionnement ou de ses performances. Il faut, en effet, éviter les excès qui conduisent à un gonflement anormal des effectifs et à une parcellisation excessive des responsabilités.

. le développement des fonctions s'est accompagné d'un développement parallèle de techniques de plus en plus élaborées pour mieux les exercer, ce qui conduit à une spécialisation des individus.

. toutes les fonctions essentielles de l'entreprise ne peuvent valablement atteindre leurs buts que par une concertation permanente, d'où l'importance des liaisons dans l'organisation de l'entreprise.

2.2.4. Mais pour qu'un tel ensemble arrive à fonctionner sans trop de problèmes, encore faut-il que soient respectés certains principes fondamentaux au moment de la structuration :

. Une mission pour chaque responsable :

chaque responsable de l'entreprise doit savoir clairement ce qu'il doit faire pour atteindre le but commun. Une telle définition de ses missions, de ses responsabilités, de ses tâches et des liaisons qui en découlent fait l'objet de la "fiche de fonction".

. Limitation du champ d'action de chaque responsable :

autant que possible le travail de chacun doit être limité à une seule fonction. Toutefois, le manque de cadres conduit parfois à confier à un même individu plusieurs fonctions sous la condition expresse que le regroupement, tout en étant logique, ne donne pas trop d'importance au titulaire ou n'autorise pas quelques "facilités".

. Unité de direction :

il ne doit y avoir qu'un seul responsable pour chaque groupe d'activités ou de fonctions ayant le même objectif.

. Unité de commandement :

chaque personne ne doit recevoir d'instruction que de son supérieur et elle n'est responsable que devant lui.

. Autorité et responsabilité doivent aller de pair :

si l'on confie une responsabilité à une personne, on doit lui donner également les moyens et le pouvoir pour y faire face.
En corollaire, celui qui reçoit le pouvoir doit accepter la responsabilité et faire montre de l'autorité voulue (1).
On ne peut être responsable de ce qui est imposé.

. Délégation :

chaque décision doit être du ressort de l'échelon hiérarchique compétent le moins élevé car il faut que les décisions soient prises au niveau où l'on peut modifier le cours des événements dans les délais les plus courts.
Ce principe n'est toutefois applicable que si le responsable de la décision dispose de tous les facteurs et de toutes les informations nécessaires à sa prise.
Mais attention, la délégation ne supprime pas la responsabilité du délégateur.

---

(1) Le pouvoir, qui est attribué par un ordre hiérarchique, est l'aptitude à forcer l'obéissance.

L'autorité, qui est reconnue par les autres, est l'aptitude à faire observer volontairement les ordres.

(Max WEBER)

. Etendue du commandement :

chaque supérieur ne devrait avoir sous ses ordres qu'un nombre limité de subordonnés, sous la réserve qu'

"un directeur doit toujours être responsable d'un nombre d'individus plus grand que celui dont il peut réellement s'occuper. Sinon il est tenté de les superviser, c'est à dire d'intervenir dans leur travail ou tout au mois d'être toujours derrière leur dos".
(P. DRUCKER, Pratique de la direction des entreprises)

. Courte chaîne de commandement :

le commandement s'exerce en descendant du supérieur au subordonné immédiat ; le nombre d'intermédiaires doit être aussi réduit que possible entre le sommet de la hiérarchie et le bas. L'application de ce principe raccourcit les délais et limite les risques de déformation de la communication.

. Circulation des informations :

la structure totale de l'information doit être pyramidale, tout comme la structure des responsabilités ; il faut fournir l'information au niveau où sont prises les décisions.
L'application de ces principes, relativement rigides, est en fait assouplie par la méthode dite de la "passerelle" : la communication peut être directe entre deux responsables (de même niveau hiérarchique) si leurs supérieurs sont d'accord.

Cette méthode peut toutefois aboutir à la création d'un réseau de communications informel, plus particulièrement lorsque les échelons de la hiérarchie sont nombreux.

. Equilibre entre les fonctions :

dans l'entreprise, une fonction ne doit pas prendre une importance exagérée par rapport aux autres.

2.2.5. L'organisation des entreprises est visualisée au moyen d'organigrammes pouvant revêtir des formes diverses.

L'organigramme, graphique qui représente sous une forme schématique la structure d'une entreprise, d'une fonction, d'un service, n'est qu'un moyen de représenter la hiérarchie et les liaisons existant entre les individus.

Le dessin classique peut toutefois présenter un inconvénient :

de la position des cases correspondant à chaque fonction les intéressés sont tentés de tirer des conclusions quant au niveau de rémunération de chaque titulaire ; c'est pourquoi on utilise parfois le terme : "diagramme de fonctions".

Il est difficile de présenter des modèles de structure étant donné que par définition chaque organisation doit être adaptée à l'activité de l'entreprise, à ses buts, à ses moyens, à ses besoins.

Mais on se souviendra avec profit :

. que l'organigramme a un double rôle :

- il est instrument d'information pour les tiers extérieurs et pour les nouveaux entrants (accueil dans l'entreprise),

- il est instrument d'analyse qui permet de déceler les erreurs d'organisation (dualité de commandement, absence de remplaçant, fonctions non remplies ou non pourvues, ...)

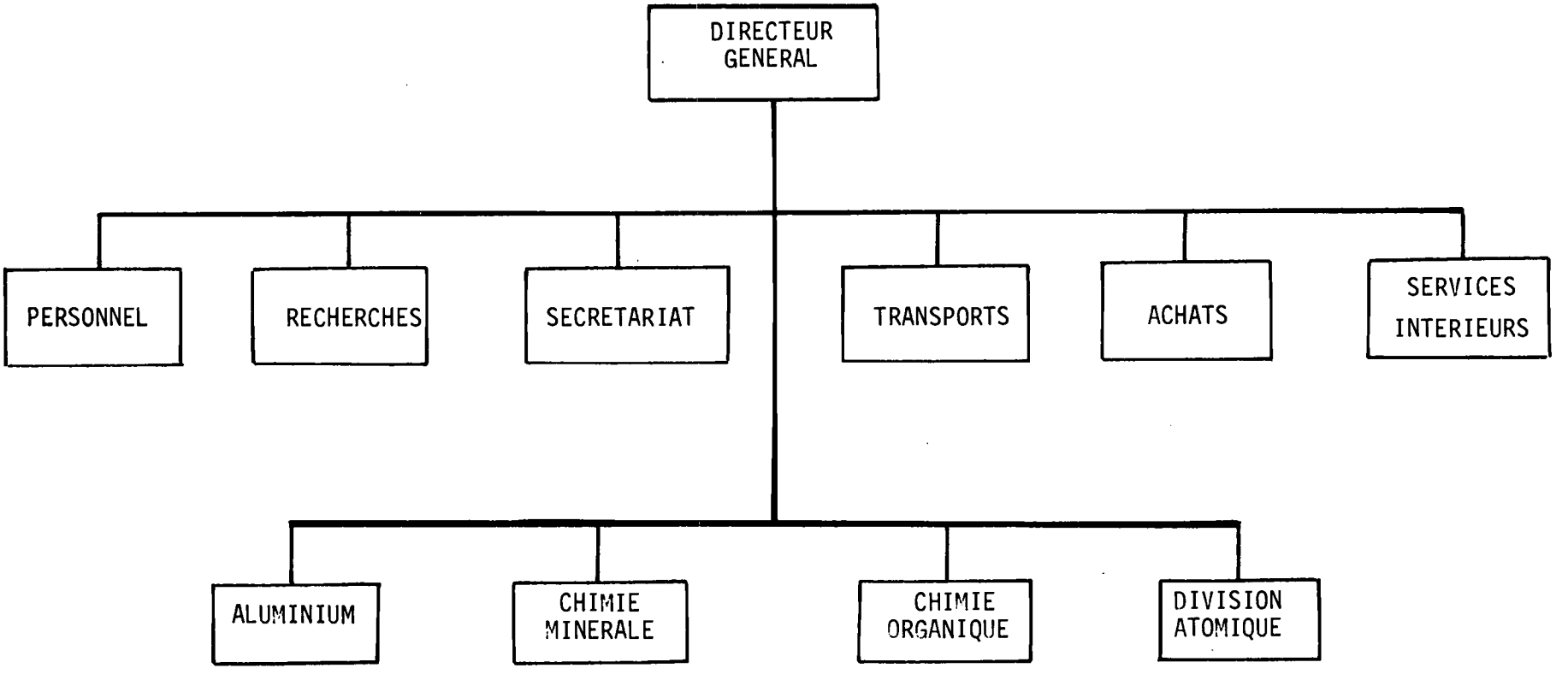
. que l'organigramme "réel" est le plus souvent, pour ne pas dire toujours, fort différent de l'organigramme théorique.

Tout organigramme ne présente d'intérêt que si figurent dans les "cartouches" représentatives, outre la fonction, le nom du titulaire de ladite fonction et le nom du remplaçant effectif ou potentiel.

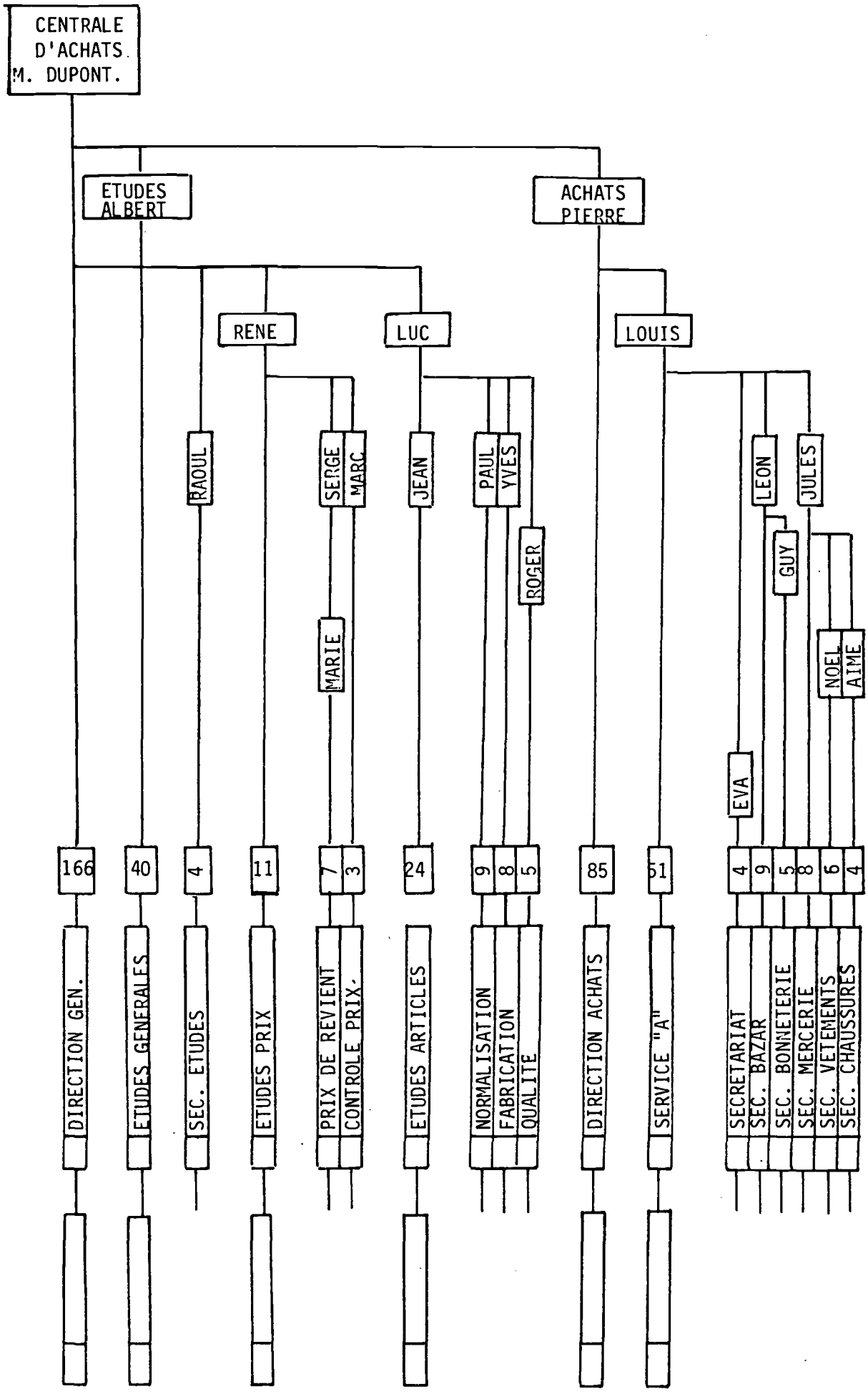
Il est en effet important pour toute entreprise de se demander par qui elle pourra remplacer tel ou tel de ses responsables s'il devenait soudainement indisponible. Il convient donc de prévoir, derrière l'organigramme présent, un organigramme "en pointillé" qui permettra, le cas échéant, de pourvoir immédiatement les fonctions essentielles.

Ci-après, présentation d'organigrammes :

- III.1 non normalisé
- III.2 normalisé




Organigramme III.1 (non normalisé)




Organigramme III.2 (normalisé)

A N N E X E

## Exemple de divers types d'organisation

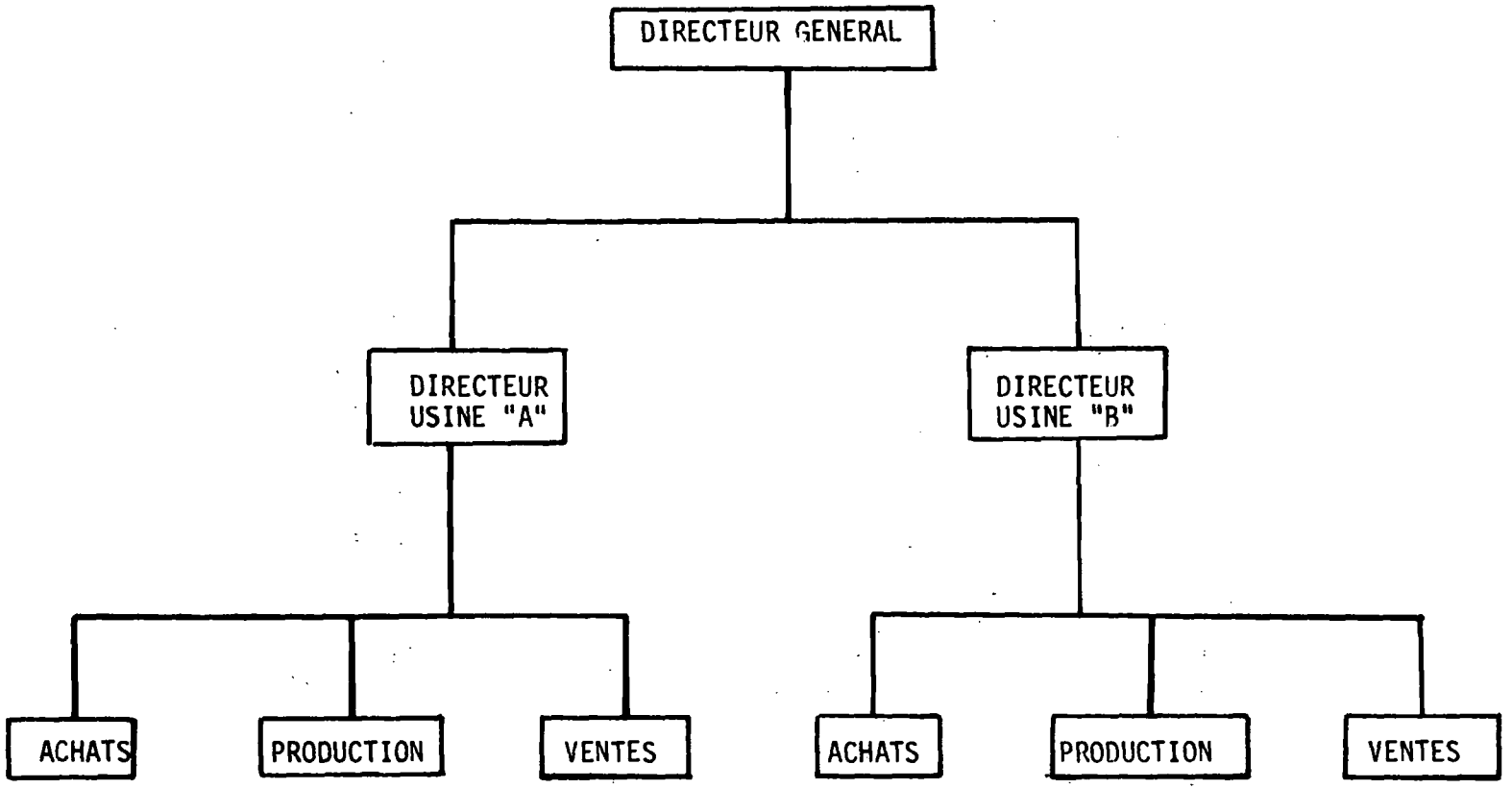
Soit une entreprise

ayant deux usines "A" et "B"
composée de 3 services (ou fonctions)

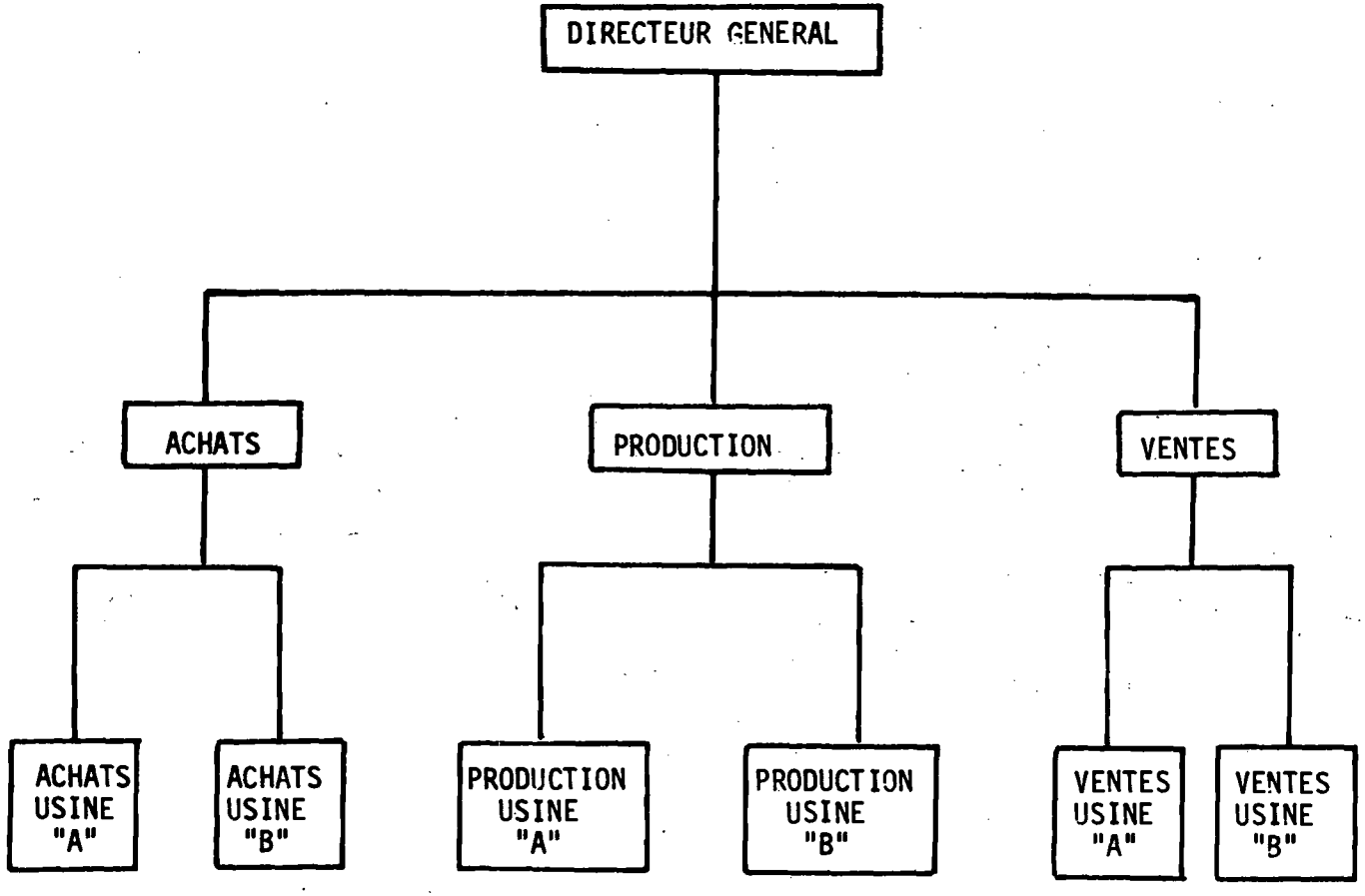
- achats
- production
- ventes

Les différentes possibilités de structuration sont présentées dans les annexes IV ci-après :

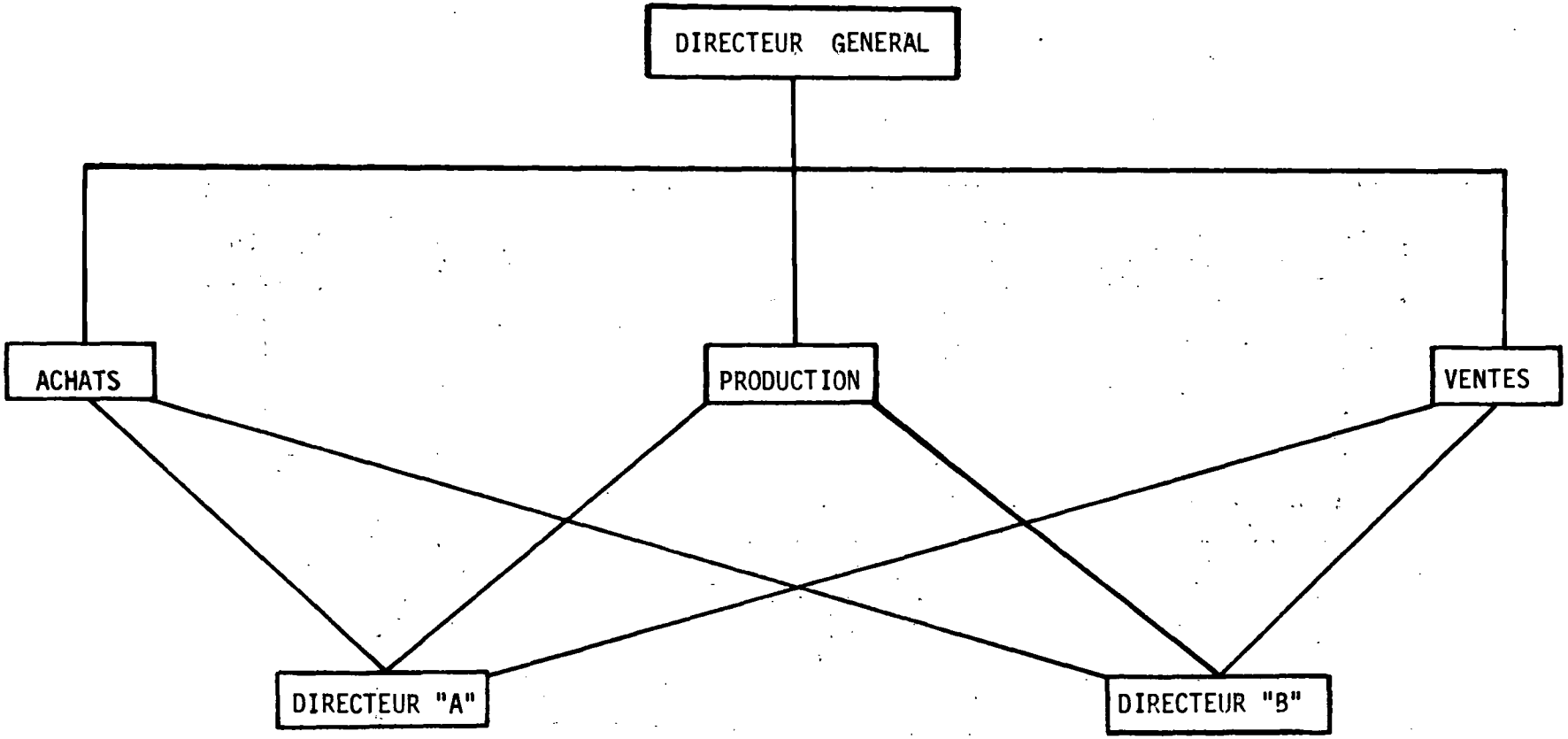
IV.1 Hiérarchie linéaire - division par usine
IV.2 Hiérarchie linéaire - division fonctionnelle
IV.3 Hiérarchie fonctionnelle - division fonctionnelle
IV.4 Staff and line



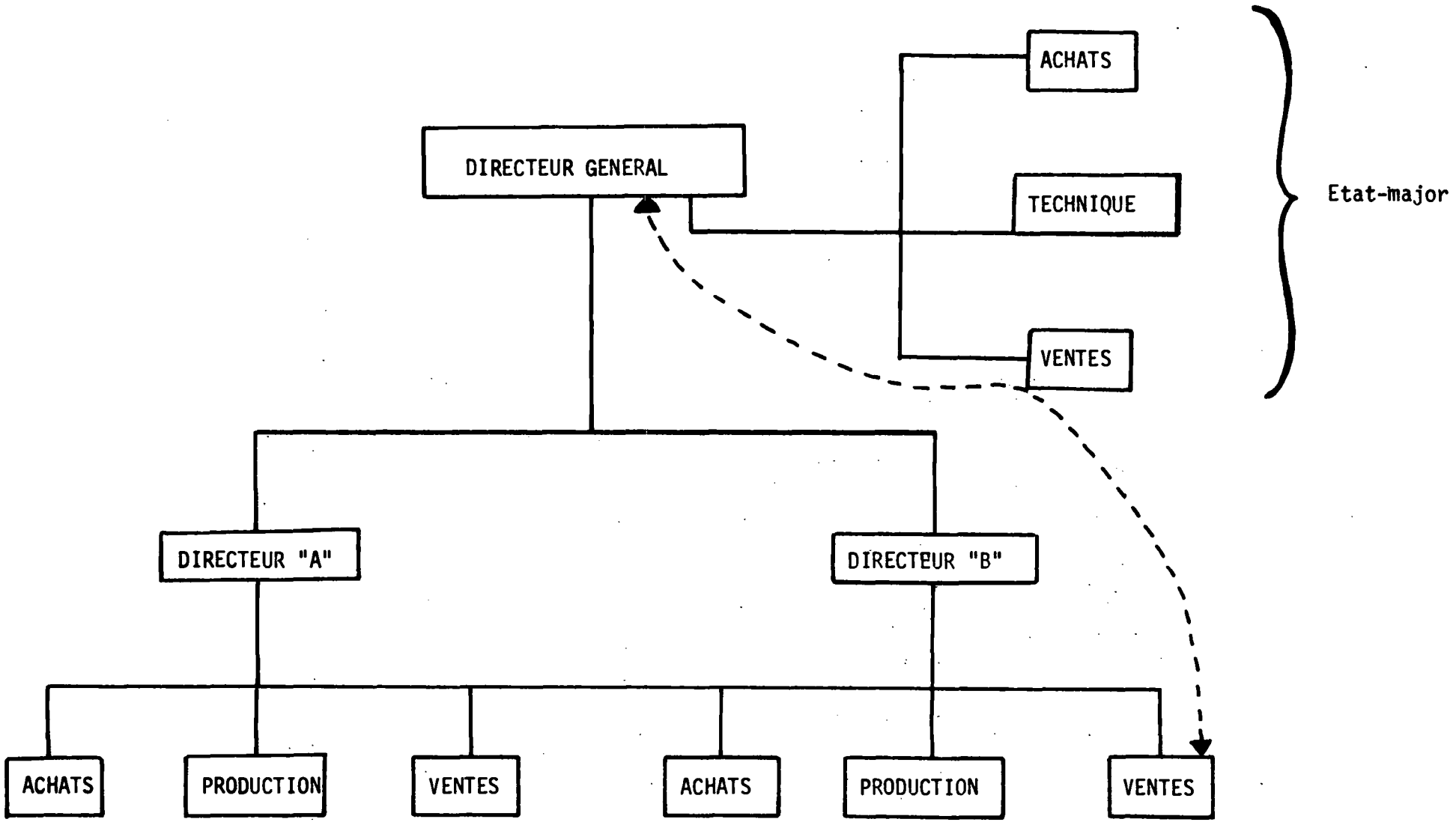

ANNEXE IV.1 "Hiérarchie linéaire - division par usine"




ANNEXE IV.2 "Hiérarchie linéaire - division fonctionnelle"




ANNEXE IV.3 "Hiérarchie fonctionnelle - division fonctionnelle"




ANNEXE IV.4 "Staff and line"

## 3. MISSIONS ET ACTIVITES DES FONCTIONS PRINCIPALES

> "Toute entreprise, si petite soit-elle,
> ne peut produire et subsister qu'autant
> qu'elle possède et met en jeu certaines
> fonctions correspondant aux activités
> indispensables pour atteindre ses buts"
>
> (Fayol)

La détermination des activités indispensables doit s'effectuer évidemment à la création de l'entreprise ; mais en cours d'existence, elle devra repenser le problème en fonction de modifications qui peuvent lui être imposées de l'extérieur ou qui résultent d'un changement, d'un aménagement de ses politiques.

Actuellement, les fonctions principales (ou essentielles) correspondant aux activités indispensables sont, dans la plupart des entreprises, les suivantes :

- fonction "commercial" (marketing)
- fonction "technique" (fabrication - maintenance)
- fonction "approvisionnements - gestion des stocks"
- fonction "personnel"
- fonction "finances"
- fonction "gestion"

(Cf. schémas II.A et II.B pages 10 bis et 10 ter.)

Le manque de moyens en personnel, l'absence d'une qualification suffisante obligent parfois à regrouper certaines fonctions essentielles sous une même autorité ; dans une telle hypothèse il est impératif que le responsable sache "changer de casquette" en fonction des tâches qu'il accomplit.

## 3.1. FONCTION "COMMERCIAL" (MARKETING)

### 3.1.1. Mission

Recenser, intégrer, organiser, diriger, coordonner tous les facteurs concernés pour assurer l'écoulement des produits ou des services de l'entreprise aux consommateurs.

### 3.1.2. Activités

- étude de marché
- conception du produit
- promotion des ventes
- exécution des ventes
- enrichissement des produits
- administration des ventes
- formation du personnel

Etude du marché

Elle a pour buts :

- la détermination de l'étendue du marché et sa localisation : définir le consommateur ;
- l'appréciation des attitudes du consommateur par rapport aux produits ou aux services qu'on se propose de lui fournir : définir les caractéristiques et les qualités du produit ;
- l'analyse des méthodes de distribution et de vente d'un produit et l'importance des canaux de distribution ;
- l'évolution du marché et des prix (à moyen terme) ;
- l'évaluation de la concurrence au plan des marchés et au plan de la politique commerciale.

En pratique toute étude de marché devrait répondre aux 8 questions fondamentales suivantes :

- que vendons-nous ou devrions-nous vendre ?
  (produit)

- à qui vendons-nous ou devrions-nous vendre ?
  (clientèle)

- qui nous empêche ou nous empêchera de vendre ?
  (concurrence)

- où vendons-nous ou devrions-nous vendre ?
  (lieux géographiques de vente)

- quand vendons-nous ou devrions-nous vendre ?
  (répartition des ventes dans le temps)

- comment vendons-nous ou devrions-nous vendre ?
  (circuits de distribution)

- quelles sont les variables aléatoires qui peuvent ou pourraient intervenir ?
  (cas de figures possibles et probables)

- comment vendre efficacement ?
  (stratégie marketing et moyens consécutifs)

Conception du produit

Tout bien ou service doit correspondre à des besoins du consommateur et à son pouvoir d'achat tout en restant dans le cadre des possibilités de l'entreprise.

Lorsque le pouvoir d'achat est limité, les produits ou services offerts doivent être conçus pour répondre aux besoins fonctionnels et non à des besoins d'esthétique ou de luxe.

Au plan de l'entreprise, on doit s'efforcer de rechercher la simplification et la standardisation des produits et des services ; ce qui permet une diminution des coûts de production, donc des prix de vente.

Promotion des ventes

qui a pour buts de

. faire connaître le produit ou le service ;

. faire prendre conscience du besoin et éventuellement le faire naître (tout en évitant de créer des besoins factices).

Exécution des ventes

dont les tâches sont les suivantes :

- conception du programme de ventes ;
- définition des moyens à mettre en place ;
- fixation des objectifs individuels des agents de vente ;
- contrôle de l'exécution du programme, qui a été présenté dans le cadre du budget des ventes et du budget des coûts de distribution.

Enrichissement du produit ou du service

l'un des soucis de la fonction "commercial" doit être de rechercher et de reconnaître tous les services que les clients attendent du produit qu'ils viennent d'acquérir.

Par exemple, l'acheteur sera sensible à l'existence d'un service technique capable de lui procurer, en cas de besoin, des pièces de rechange "bon marché" et disponibles en de nombreux points de vente.

De même il pourra être sensible à l'existence d'un manuel d'instructions claires et précises lui permettant de mieux utiliser l'objet acquis.

Administration des ventes

qui regroupe toutes les activités exercées par les employés de la fonction intervenant après la conclusion de la vente.

Formation du personnel

la possession d'aptitudes particulières n'est jamais suffisante pour permettre au salarié de remplir totalement sa tâche. Encore faut-il qu'il ait une solide connaissance des techniques et des méthodes spécifiques à la fonction et aux tâches qui lui ont été confiées. C'est le but que s'assigne la formation du personnel et qui est le même pour toutes les fonctions.

## 3.2. FONCTION "TECHNIQUE"

### 3.2.1. Mission

Produire au meilleur coût un produit ou un service d'une qualité prédéterminée et dans les délais demandés ; pour ce faire, mettre en oeuvre :

- . de la matière
- . du personnel
- . du matériel

dont l'importance respective influence l'organisation de la fonction en ce qui concerne le choix des fonctions secondaires et leur importance relative.

Les trois critères : coût, qualité, délai sont a priori contradictoires et paraissent même exclusifs.

Produire au meilleur coût

(évidemment le plus bas) suppose de longues séries, des moyens de production spécialisés et saturés, une main-d'oeuvre peu qualifiée.

Obtenir une qualité déterminée

(qui, en principe, doit être la meilleure possible) coûte cher et demande du temps.

Respecter les délais demandés

conduit à diminuer la taille des lots, nécessite de disposer d'une capacité excédentaire pour raccourcir les files d'attente et d'avoir en permanence des stocks coûteux permettant de réduire le cycle de fabrication.

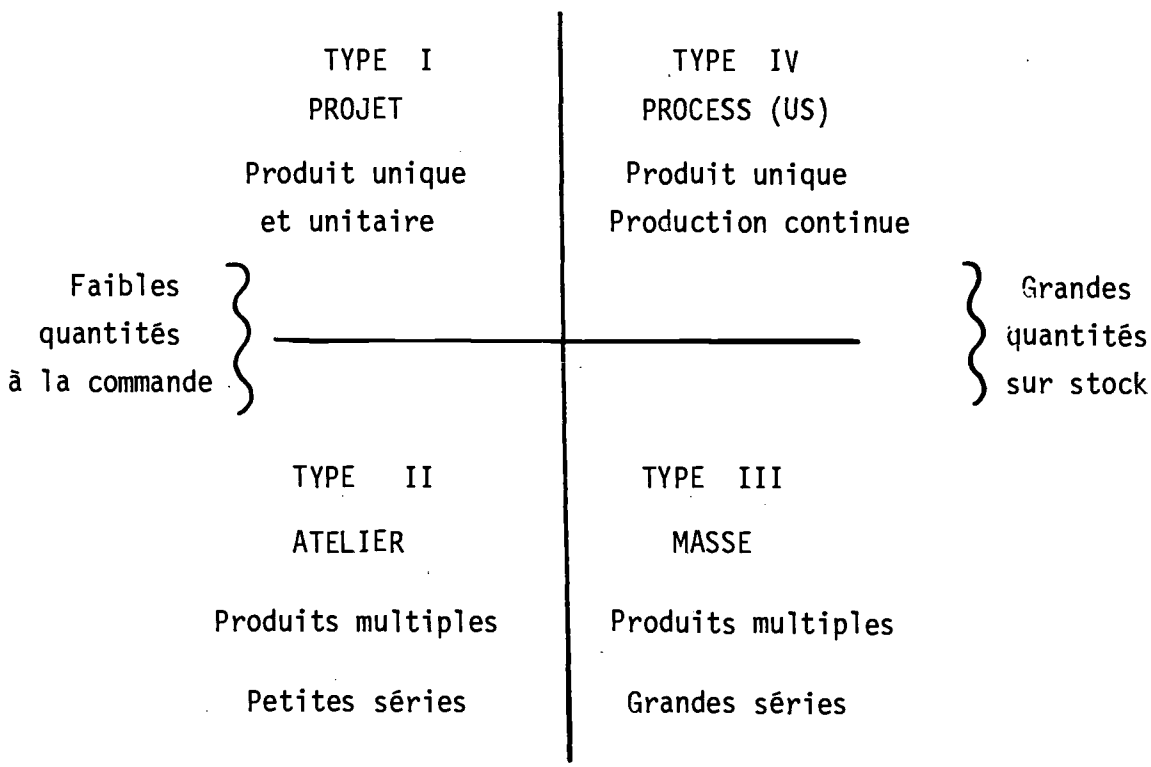
Le système de production que l'entreprise met en place doit tenir compte des exigences de chacun de ces critères et en toute hypothèse son choix ne peut être qu'un compromis.

Les organes (fonctions secondaires) à installer dépendent essentiellement du secteur d'activité de l'entreprise et des conditions dans lesquelles elle l'exerce.

Ces deux critères ont servi à classer les entreprises d'après leur système de production (Cf. schéma V. ci-après).

Il apparaît à l'évidence que l'organisation propre de la fonction "technique" sera tout à fait différente selon que l'on se trouve dans une entreprise de type I ou dans une entreprise de type III.

TYPOLOGIE DES SYSTEMES DE PRODUCTION




SCHEMA V.

### 3.2.2. Activités

. préparation du travail
. exécution du travail
. contrôle de la qualité et du respect des délais
. maintien de l'outil de production en l'état
. formation du personnel

#### Préparation du travail

Elle a pour but de répondre à un certain nombre de questions :

. comment faire un produit ?
. qui doit le faire ?
. combien doit-on en faire ?
. quand doit-on le faire ?

Comment faire un produit ?

Dans une industrie de process la réponse est donnée dès la conception de l'usine. Dans certains cas, on peut avoir le choix entre plusieurs processus technologiques et le choix qui sera fait sera lourd de conséquences pour l'avenir de l'entreprise.

Le "Bureau des Méthodes" est, dans les autres types d'industrie, l'organe de la fonction "technique" chargé de répondre à la question.

Sa création, en tant qu'entité distincte, est nécessaire dans les cas suivants :

. production en grandes séries de produits pouvant être réalisés par des techniques différentes et à partir de matières différentes ;

. produits réalisés par petites séries ou même unitairement quand leur conception influencera leur coût de production ou leur qualité ; (exemple : construction de machines-outils)

. industrie à prédominance de main-d'oeuvre où il convient d'étudier quelles seront les méthodes les plus efficaces de travail. Le bureau des méthodes procède alors à une analyse détaillée des opérations pour définir l'outillage le plus approprié et le mode opératoire le plus économique.

Les travaux du bureau des méthodes aboutissent à l'émission d'un certain nombre de documents, les plus courants étant :

. les gammes opératoires (fabrication ou montage)

. les fiches d'instructions

Qui doit faire le travail ?

Cette question est liée à la précédente et le bureau des méthodes y répond partiellement car, dans certains cas, plusieurs gammes opératoires (dont l'une sera préférentielle) peuvent se concevoir. Le soin de choisir l'exécutant sera laissé à un autre organe de la fonction "technique", le "Bureau d'Ordonnancement", qui a pour mission de répondre aux deux questions :

Combien doit-on en faire ?

Quand doit-on le faire ?

Ces questions sont liées et les réponses qu'elles recevront sont fonction du type de production.

Dans le cas d'une industrie de process, la capacité de production a été, en principe, déterminée par les possibilités d'absorption du marché. Les questions ne se posent pas, sauf exception.

Si l'entreprise fabrique en grande série des produits aux caractéristiques constantes, le problème est différent car pour un même produit les quantités devant être disponibles en stock peuvent varier dans le cours de l'année si la vente est saisonnière. Le bureau d'ordonnancement sera responsable de l'importance des mises en fabrication et il prendra en considération, pour définir la quantité économique de lancement, la quantité globale, le coût du lancement de chaque série, le coût unitaire du produit, le loyer de l'argent, le coût du stockage, ...

Dans le cas de production à la commande la mission du bureau d'ordonnancement est d'assurer l'utilisation optimale des moyens et la réduction des en-cours au niveau minimum.

Exécution du travail

Cette tâche incombe à la fonction "fabrication" qui doit respecter :

- les instructions du Bureau des méthodes ;
- les délais impartis par le Bureau d'ordonnancement ;
- la qualité prédéterminée par les soins de la fonction "commercial".

Son rôle peut apparaître comme celui d'un exécutant passif ; toutefois la fonction "fabrication" est responsable pour une large part de l'obtention du meilleur coût en agissant sur :

- la matière : par la réduction des déchets ;
- le personnel : en le formant (rôle de moniteur de l'encadrement) et en le contrôlant (respect des temps alloués : bons de travail) ;
- le matériel : en respectant les conditions de fonctionnement (vitesses, standards d'utilisation, consignes d'entretien).

En ce qui concerne les délais, on admet généralement que la décision de commencer une opération appartient à la fonction "fabrication" qui dispose d'un service "lancement" ; la planification rigoureuse de l'exécution par l'ordonnancement, organe extérieur à la fonction "fabrication", n'est pas possible car des incidents aléatoires (pannes, manque de personnel, retards de production, ...) peuvent la perturber. Il convient de prendre sur place les mesures correctives et donner ainsi la souplesse nécessaire, l'ordonnancement se limitant à donner un délai final de mise à disposition.

Contrôle de la qualité et de l'exécution du travail dans les délais impartis

Contrôle de la qualité

la "Fabrication" est responsable de la qualité ; en conséquence elle effectue elle-même par son personnel d'exécution (auto-contrôle) des contrôles à chacune des opérations susceptibles de dégrader la qualité.

Lorsque le respect de la qualité finale est un problème essentiel pour l'entreprise, le contrôle doit être exercé par un organe spécial (service "qualité") dépendant directement de la Direction Générale. (industrie aéronautique)

Respect des délais

le contrôle doit être assuré par le bureau d'ordonnancement (quand il existe), à défaut par la fonction "commercial" qui, en toute hypothèse, doit informer le client des éventuels retards.

Maintien de l'outil de production en l'état

La responsabilité en incombe à la fonction "Maintenance", organe de la fonction "Technique", distinct de la "Fabrication".
Cette fonction recouvre les activités suivantes :

. l'entretien (à caractère préventif, dont les interventions doivent être planifiées) ;

. la réparation (à caractère curatif dont les interventions doivent également être planifiées) ;

. le dépannage (à caractère exceptionnel dont les interventions ne peuvent être prévues).

Formation du personnel

Cf. page 19.

## 3.3. FONCTION "APPROVISIONNEMENTS"

### 3.3.1. Mission

Fournir un produit ou un service,

. apte au service attendu (qualité) ;

. dans la quantité voulue (quantité) ;

. pour la date d'utilisation prévue (délai) ;

. et au moindre coût (prix).

### 3.3.2. Activités

. approvisionnement ;

. gestion des stocks ;

. réalisation des achats ;

. formation du personnel.

Approvisionnement

La politique d'approvisionnement est essentiellement basée sur deux critères de choix :

. la sécurité et le coût

car, en toute hypothèse, l'entreprise doit :

"marcher" (problème de la sécurité de l'approvisionnement)

dégager des marges pour assurer l'auto-financement suffisant (problème de coût)

Les critères "qualité" et "quantité" sont imposés à la fonction "approvisionnements", le premier par l'utilisateur du produit ou du service en fonction de ses besoins, le second par la méthode de réapprovisionnement pratiquée par l'entreprise dans le cadre de sa "gestion économique des stocks".

Les résultats de l'entreprise sont pour une assez large part conditionnés par l'approvisionnement :

- au niveau de l'exploitation, les résultats sont à apprécier en terme de "prix de consommation" et non en fonction du seul "coût direct d'achat".

Le "prix de consommation" s'analyse comme étant le total

coût direct d'achat (servant à la valorisation des stocks)
+ coût d'acquisition
+ coût de possession du stock
+ coût de mise à disposition de l'utilisateur (éventuellement),

les trois premiers éléments constituant le "coût d'approvisionnement".

- Au niveau du bilan, la solution de certains problèmes de trésorerie peut être partiellement trouvée dans l'action de l'approvisionnement,

  . soit par compression des stocks (gestion économique)

  . soit par allongement du crédit fournisseur

c'est à dire dans une diminution, nécessairement temporaire, des décaissements (décalage dans le temps) et en supposant les encaissements constants.

Penser approvisionnement, c'est prévoir les besoins et les moyens de les satisfaire dans le cadre d'une gestion prévisionnelle (plans, programmes, budgets).

Gestion des stocks

C'est à dire :

. connaître les stocks de façon permanente (au moins en quantités) ;

. les surveiller (consommation et conservation) ;

. en assurer le réapprovisionnement et la mise à disposition des utilisateurs.

Malheureusement dans beaucoup d'entreprises, les stocks sont subis et non gérés.

- Gestion économique des stocks

Son but est de rendre minimum le "coût d'approvisionnement", qui est égal à la somme :

coût direct d'achat (facture fournisseur + frais de transport, + droits de douane + assurances + frais du transitaire + ...)

+ coût d'acquisition de la commande (fonctionnement du service achats) (1)

+ coût de possession du stock (charges et frais résultant de la possession effective du stock) (1)

Les calculs montrent que le "coût d'approvisionnement" est minimum quant "coût d'acquisition de la commande" et "coût de possession du stock" sont sensiblement égaux.

La connaissance de ce coût minimum permet de définir le nombre économique de commandes qui fera choisir entre les deux possibilités de réapprovisionnement :

. commandes à délai fixe et quantités variables ;

. commandes à délais variables et quantité fixe (stock mini ou point de commande)

- Gestion matérielle des stocks

Elle est de la responsabilité du chef des magasins et comprend :

. l'organisation matérielle du stockage : locaux, plans de stockage (aires d'entreposage et circulation), problèmes de sécurité et d'hygiène, manutention, ...

. l'administration des stocks : bons de réception, bons d'expédition (ou de livraison), fiches casiers, ...

(1) Détail en annexe page 28.A

| Moyens mis en oeuvre | Coût d'acquisition | Coût de possession du stock |
|---|---|---|
| Humains | - Salaires + C.S. du service"achats"<br>- Frais de déplacement des acheteurs | - Salaires + C.S. du service "gestion des stocks et magasin" |
| Matériels | - Frais postaux<br>- Fournitures de bureau + tirages<br>- Amortissement des locaux et du matériel<br>- Valeur locative<br>- Entretien des locaux et du matériel<br>- Eclairage et climatisation | - Frais postaux<br>- Fournitures de bureau<br>- Amortissement des locaux et du matériel<br>- Valeur locative<br>- Entretien des locaux et du matériel<br>- Eclairage et climatisation<br>- Assurances<br>- Dépréciation (provision)<br>- Pertes et vols (différences d'inventaire) |
| Financiers | | - Intérêts de la valeur du stock moyen immobilisé (taux à retenir est fonction du type de capitaux utilisés) |
| Ratios | Coût de commande = $\frac{\text{Coût d'acquisition total annuel}}{\text{Nombre de commandes annuel}}$ | Taux de possession = $\frac{\text{Coût possession annuel} \times 100}{\text{Valeur du stock moyen}}$ |

ANNEXE 28.A

- Comptabilité matières

C'est une source d'information permanente qui permet :

. de connaître l'état du stock à tout instant en quantité et en valeur ;

. de dégager les stocks "dormants", les stocks "périmés" ou les articles à faible consommation qui représentent de la trésorerie "gelée" pour l'entreprise ;

. en l'absence d'une gestion prévisionnelle, de planifier les approvisionnements en fonction des besoins des utilisateurs appréciés à travers leurs consommations.

Quel que soit le système utilisé, les principes de base suivants doivent être respectés :

. ouvrir un compte individuel par matière, définie par ses caractéristiques et son numéro de nomenclature, qui enregistrera, au jour le jour, les mouvements en entrée et sortie de manière à connaître en permanence la valeur du stock et à pouvoir vérifier à tout instant les existants en magasin ;

. contrôler les stocks en effectuant des inventaires physiques dont les résultats seront comparés au solde des fiches comptables.

Réalisation des achats

Cette réalisation se fait en quatre phases :

. information sur le marché : permettant de savoir où s'adresser pour satisfaire les éventuels besoins des utilisateurs au moyen de deux opérations :

- prospection (fichiers fournisseurs)
- documentation (fichiers produits)

. préparation de l'achat : dont les étapes sont les suivantes :

- appel d'offres
- échantillonnage permettant les comparaisons
- sélection du fournisseur
- négociation des conditions particulières

. établissement du contrat d'achat : c'est à dire passation de la commande qui définit au minimum

- qualité
- quantité
- prix
- délai
- lieu de livraison
- conditions de règlement

Une commande qui ne contient pas l'ensemble de ces informations ne peut être considérée comme commande valable.

. contrôle de l'exécution du contrat d'achat : sous forme de suivi tout au long de la réalisation et de contrôle formel à la réception des produits (quantité - qualité) et des documents (vérification de la facture).

Le service "achats" donnant le "bon à payer" (il est le seul à pouvoir apprécier si toutes les conditions sont remplies pour autoriser la sortie des fonds de l'entreprise) doit tenir en permanence un échéancier des dépenses afin de connaître les engagements financiers vis-à-vis des fournisseurs et de les comparer aux autorisations de crédit qui lui sont allouées.

Formation du personnel

Cf. page 19.

## 3.4. FONCTION "PERSONNEL"

La plupart des entreprises n'ont pas vraiment de politique humaine explicitée bien que les "actifs" humains de l'entreprise soient longs tant à constituer qu'à réduire.

### 3.4.1. Mission

Elle est double :

. satisfaire les besoins en personnel de l'entreprise sur les plans quantitatif et qualitatif ;

. gérer le personnel, en promouvant et en maintenant un climat de relations humaines lui permettant de s'épanouir et l'encourageant à mettre toutes ses ressources au service de l'entreprise.

Cette conception diffère sensiblement de celle encore rencontrée dans un certain nombre d'entreprises où l'exercice de la fonction "personnel" se limite à la tenue des registres ou des documents obligatoires, au respect plus ou moins strict des textes législatifs, au calcul des salaires et à leur règlement.

### 3.4.2. Activités

. satisfaction des besoins en personnel ;

. gestion du personnel ;

. formation du personnel.

#### Satisfaction des besoins en personnel

Ceux-ci doivent résulter en principe des objectifs nécessitant des moyens nouveaux en personnel ou parfois des compressions d'effectif dans le cadre des plans à plus ou moins long terme arrêtés par la Direction de l'Entreprise.

Les différentes tâches attachées à cette activité sont les suivantes :

- Définir les besoins avec précision en spécifiant :

  . qualification recherchée
  . nombre
  . délai

  La fonction "Personnel" intervient en qualité de conseil auprès du demandeur pour l'aider à définir

  . le poste à pourvoir (mission, responsabilités, tâches, position dans l'organigramme)

  . le profil du futur titulaire (formation, expérience professionnelle consécutives au poste à pourvoir)

- Provoquer les candidatures

  en fonction de la politique choisie, recrutement interne ou recrutement externe (1), la fonction "Personnel" provoque les candidatures par le moyen le plus approprié ou par le moyen officiel.
  En toute hypothèse l'offre d'emploi doit préciser le poste et définir les aptitudes et les connaissances exigées.

- Effectuer une première sélection

  pour éliminer les candidatures de postulants manifestement nullement aptes à tenir le poste proposé.

- Examiner les candidatures retenues et procéder à la sélection

  quels que soient les moyens employés pour sélectionner les candidats, ils doivent avoir pour caractéristique commune : l'objectivité.
  Toutes les fois que cela est possible on retient plusieurs candidats acceptables par le demandeur.

---

(1) Recruter est moins que jamais pourvoir une fonction vacante ; c'est admettre dans la communauté humaine que constitue l'entreprise une personne destinée à y rester.

Le soin nécessaire à cette opération doit être à la mesure des conséquences qu'elle comporte.

- Faire le choix final

  ce choix doit être de la responsabilité unique du demandeur qui, entre plusieurs candidats de même valeur présentant les mêmes aptitudes, retiendra celui dont l'insertion dans le groupe provoquera le moins de perturbation (risque de phénomène de rejet par introduction d'un "corps étranger").

- Engager le candidat retenu

  opération qui consiste à remplir les formalités légales.

- Accueillir le nouvel embauché

  pour lui permettre une intégration réussie dans l'entreprise.

## Gestion du personnel

La décision d'engagement prise, commencent les opérations de gestion proprement dite.
La gestion du personnel doit s'appuyer sur une politique dont la définition incombe à la Direction de l'Entreprise.

- Inscription au fichier du personnel

  Ce fichier existe dans la plupart des entreprises, mais on constate que malheureusement il est le plus souvent incomplet ou inutilisé alors que ce peut être un bon moyen de gestion.
  Les informations minimum à enregistrer sont les suivantes :

  . état-civil
  . situation de famille
  . formations acquises (générale et professionnelle)
  . emplois tenus précédemment
  . mutations et promotions dans l'entreprise
  . sanctions
  . situation présente

- Rémunération du personnel

  L'embauche du salarié crée un contrat par lequel celui-ci s'engage à exécuter un travail et l'entreprise s'oblige à verser un salaire.

En la matière, la fonction "Personnel" a une double tâche :

. rédiger le contrat de travail entre le salarié et l'entreprise, contrat qui doit préciser dans toute la mesure du possible les droits et les devoirs du travailleur ;

. assurer le paiement du salaire (calcul et versement) dont est chargé le service "paie".

- Détermination du salaire de base

La rémunération du personnel pose au moins deux problèmes :

. le premier est celui de l'évaluation du travail effectué dans un poste

Pourquoi existe-t-il des différences dans la rémunération entre les membres du personnel ?

Elles sont expliquées par l'appartenance à une catégorie de la convention collective ou de la grille indiciaire.
Cependant les limites séparant les catégories sont imprécises ou sujettes à discussion.

Quelle différence y a-t-il dans certains cas entre agent de maîtrise et cadre ?

Il apparaît souhaitable de recourir alors à une méthode d'évaluation objective qui permette à l'intérieur de l'entreprise de payer le travail de chacun à sa juste valeur (job-évaluation).

. Le deuxième problème est celui de la quantité de travail à fournir en échange du salaire.
On admet généralement que le salaire de qualification correspond à une quantité de travail "normale".

Mais qu'entend-on par quantité "normale" ? (1)

Il existe des méthodes permettant de la définir et qui ont conduit à la mise en place de systèmes de salaire stimulant (aux pièces, primes, ...)

---

(1) "Un juste salaire pour un juste travail -
Mais qu'est-ce donc qu'un juste salaire et qu'est-ce qu'un juste travail ?" (F. ENGELS)

- Primes

La prime d'ancienneté, prévue par les textes règlementaires, repose sur les années de présence, ce qui lui confère une base irréprochable. Son intérêt est de maintenir le personnel dans l'entreprise, ce que recherche une Direction qui a fait de gros efforts de formation et qui entend en tirer le bénéfice maximum. Mais elle est relativement peu dynamisante pour un personnel qui a alors tendance à l'immobilisme.

Les primes de rendement doivent être liées directement à la production ou à des facteurs sur lesquels le salarié peut agir et ne pas être reservées aux seuls travailleurs de la "Fabrication" (tous les salariés de l'entreprise concourent à sa réussite).

Tous les systèmes de primes doivent être compréhensibles par ceux qui peuvent en bénéficier ; et les primes doivent être payées dès leur acquisition pour que le salarié sente bien la liaison étroite entre effort fourni et avantage obtenu.

- Notation

L'une des tâches de la fonction "Personnel" est de concevoir et de faire appliquer une méthode de notation objective de telle façon que les augmentations de salaire ou la promotion correspondent véritablement aux résultats obtenus et aux efforts fournis par le travailleur.

- Promotion

La possibilité de promotion est un facteur particulièrement stimulant pour le personnel ; certaines entreprises ne recourent pratiquement jamais à l'extérieur pour pourvoir les postes vacants. Se crée ainsi dans l'entreprise un "esprit-maison" qui constitue pour elle une force supplémentaire.

- Formation

et promotion interne sont intiment liées, l'une n'allant pas sans l'autre. On distingue le plus souvent :

. la formation qui permet au travailleur d'exécuter des tâches nouvelles dans le cadre d'une promotion ;

. Le perfectionnement qui a pour but de permettre à chaque travailleur d'accomplir correctement les tâches spécifiques de son poste ;

. le recyclage dont l'objet est de faire acquérir ou remettre à jour des connaissances nécessaires dans un poste déterminé.

La"formation", effectuée à l'intérieur ou à l'extérieur de l'entreprise, doit être continue tout au long d'une carrière car les techniques changent et les méthodes évoluent.

Il est à remarquer que la formation ne doit pas être une fin en soi. Il ne sert à rien de former un salarié à l'exécution d'une tâche et à l'exercice d'une activité inutile à l'entreprise.

En conséquence, il convient que l'entreprise établisse un "plan de formation" individuel et/ou collectif dont les étapes seront les suivantes :

. évaluation des besoins ;

. détermination des délais dont on dispose ;

. définition du contenu de la formation ;

. examen des moyens existant, à l'intérieur et à l'extérieur de l'entreprise ;

. formation proprement dite

. évaluation de la formation

- Sanctions

Dans certains cas, il est nécessaire de sanctionner les manquements aux obligations auxquelles est tenu le travailleur suivant le règlement intérieur. Les sanctions auxquelles s'expose le travailleur doivent être clairement précisées et doivent lui être parfaitement explicitées lorsqu'elles sont prises.

- Hygiène et sécurité

La législation et la règlementation du travail précisent les obligations de l'entreprise en matière d'hygiène et de sécurité.

La fonction "Personnel" a la responsabilité de faire appliquer les dispositions légales (médecine du travail, prévention des accidents, ...) et elle se fait souvent aider dans cette tâche par le responsable de "Maintenance" qui est, de par sa formation, plus averti des dangers qui menacent les travailleurs.

- Représentativité de la fonction "Personnel"

La fonction est l'interlocuteur privilégié

. des tiers extérieurs s'intéressant aux travailleurs :

- organismes sociaux (O.B.S.S.)
- Etat (I.P.T.S.)
- inspection du travail

. des représentants du personnel et des syndicats

Elle est un agent de liaison entre ces tiers et la Direction de l'entreprise, en se gardant d'être un écran.

Formation du personnel

Cf. page 19.

## 3.5. FONCTION "FINANCES"

Le but central de toute politique financière d'entreprise est l'utilisation "raisonnable" des fonds.

### 3.5.1. Mission

Assurer en permanence à l'entreprise les moyens monétaires qui lui sont indispensables c'est à dire lui permettre d'avoir

au moment voulu
en quantité voulue
au moindre coût

les fonds nécessaires à

son équipement rationnel
son exploitation courante.

### 3.5.2. Activités

Elles sont liées, bien évidemment, à la mission de la fonction "Finances" et s'organisent autour de ses trois responsabilités :

. satisfaction des besoins
. gestion des moyens mis en oeuvre (trésorier)
. conservation des moyens disponibles (caissier)

Satisfaction des besoins

Elle se prépare en trois étapes :

- définition des besoins : en distinguant besoins d'exploitation et besoins d'investissement qui s'expriment à travers les budgets correspondant (dépenses d'exploitation et dépenses d'investissement) ;

- détermination des ressources dont l'entreprise peut disposer telles qu'elles apparaissent suivant le budget des ventes et le tableau de financement des investissements ;

- adéquation des ressources aux besoins (et non l'inverse) qui est visualisée par les documents suivants :

| | |
|---|---|
| . plan de financement | (investissement) |
| . budget de trésorerie | (exploitation) |
| . prévision de trésorerie | (synthèse et programme de mise en oeuvre) |

Gestion des moyens mis en oeuvre

La mise en oeuvre des moyens financiers permettant de satisfaire les besoins exprimés par les différents responsables est de la responsabilité du "trésorier" dans le cadre de la politique financière de l'entreprise dont il assure l'application.

Il doit justifier à tout instant l'utilisation des moyens financiers et l'état des disponibilités. Dans cette optique, il est plus particulièrement chargé du suivi des comptes (tenus par la comptabilité) et des négociations avec les tiers, quels qu'ils soient, en matière financière.

Conservation du patrimoine (moyens financiers disponibles)

Elle est de la responsabilité du "caissier", détenteur des fonds et de tous autres moyens de paiement (chéquiers, effets de commerce, ...) qui doit justifier à tout instant de leur existence.

Formation du personnel

Cf. page 19.

## 3.6. FONCTION "GESTION"

La fonction de gestion présente un caractère particulier. C'est la fonction essentielle du Responsable d'entreprise, mais elle est exercée également par tous ceux qui ont des responsabilités de commandement, quel que soit leur rang hiérarchique.

### 3.6.1. Mission

Elle est double :

. gérer, c'est à dire faire en sorte que les objectifs tant généraux que particuliers soient atteints ;

. administrer, c'est à dire faire fonctionner le système entreprise, sans souci premier du résultat, dans le respect des procédures et en suivant les méthodes définies.

### 3.6.2. Activités

Les activités dévolues à cette fonction sont toutes celles dont le rôle essentiel et principal est de traiter et de transmettre toute l'information nécessaire à la personne voulue et au moment voulu, afin d'assurer la coordination tant à l'intérieur qu'à l'extérieur de l'entreprise.

En conséquence, les "services" habituellement attachés à cette fonction sont les suivants :

. "comptabilités générale et analytique", outils de traitement des informations valorisées (1) ;

. "contrôle de gestion" : chargé de la prévision et du contrôle budgétaire, gardien de la "loi" propre à l'entreprise, qui met en oeuvre le processus par lequel les "managers" s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées effectivement et efficacement pour atteindre les objectifs de l'entreprise ;

(1) Une organisation comptable est correcte lorsqu'elle enregistre chaque jour les documents reçus dans la journée d'une façon définitive.

. "informatique" responsable de l'utilisation et de la maintenance de l'outil "informatique" ; le plus souvent ce service fonctionne comme un véritable prestataire de services interne à l'entreprise ;

. "conservation du patrimoine hors exploitation" (bâtiments, terrains, ...) qui prend en charge la résolution des problèmes que peut éventuellement poser la propriété de tels biens ;

. "services généraux ou administratifs", regroupant, parfois autour d'un secrétariat général :

- secrétariat central : pool dactylo
- "assurances" : chargé des relations avec les compagnies dans tous leurs aspects
    - . définition des risques,
    - . discussion, établissement, modification des contrats,
    - . surveillance des primes,
    - . règlement des sinistres.
- "contentieux" : chargé de toutes les affaires litigieuses, soit avec les clients, soit avec les fournisseurs, soit avec tout autre tiers ;
- "assurances" et "contentieux" sont parfois réunis en un seul service "Affaires juridiques".

Formation du personnel

Cf. page 19.

# 4. RELATIONS HUMAINES DANS L'ENTREPRISE

"Rasez mes usines, mais laissez-moi mes hommes" (Henry FORD)

"L'entreprise est un groupement humain hiérarchisé ...."

ou plus exactement un ensemble formé de groupes (et de sous-groupes) à l'intérieur desquels et entre lesquels il convient d'organiser les relations de manière telle que les objectifs définis pour l'entreprise puissent être atteints dans les meilleures conditions possibles.

Quelle que soit la taille de l'entreprise, le problème fondamental est de faire vivre ensemble les hommes et les femmes qui la composent.

## 4.1. QU'EST-CE QU'UN GROUPE ?

### 4.1.1. Le dictionnaire en donne la définition suivante :

"ensemble de personnes ou d'objets présentant une caractéristique commune" ; on dira par exemple un groupe d'arbres, le groupe des mammifères, ...

Une telle approche ne retient que la notion statique du concept car, pris dans ce sens, le mot "groupe" signifie en fait rassemblement, série.

Une telle approche a été parfaitement perçue puisqu'on en est arrivé à parler de la "dynamique" des groupes, qui donne à ce concept l'énergie supplémentaire qui lui fait initialement défaut.

### 4.1.2. Qu'est-ce alors qui différencie le groupe du rassemblement ?

Une seconde définition du dictionnaire précise :

"Groupe : ensemble de personnes qui, ayant des attitudes et des comportements communs, ont un objectif commun qui conditionne la cohésion de ses membres."

Le groupe se caractérise alors par le but commun, les affinités des membres qui le constituent et par l'existence d'une structure organisée.

L'élément moteur d'un tel ensemble est l'identité de motivation (1) de ses membres. Mais il convient de rappeler que l'on ne motive pas les hommes (2).

Ne pourraient donc être qualifiés de groupes que les seuls ensembles formés de volontaires, ce qui n'est manifestement pas le cas de l'entreprise.

4.1.3. La stratégie consiste alors à remplacer l'adhésion volontaire par la contrainte. On ne peut pas obliger les individus à "y croire" mais on peut les forcer à "faire comme si ..." ils y croyaient : c'est le groupe de contrainte.

Pour qu'un tel groupe puisse fonctionner, certaines conditions doivent être impérativement remplies ; plus particulièrement qu'il y ait équilibre entre forces de pression exercées sur les individus et contribution qui en est attendue.

Le rôle du chef y est primordial et prépondérant puisque tout dépend de lui :

- définition du but,
- établissement du programme d'action,
- répartition des tâches en fonction de la contribution attendue de chacun,...

Il en résulte la nécessité de mettre en place un système de contrôle rigoureux qui permette de corriger l'écart pouvant résulter d'un dérèglement des mécanismes en instaurant de nouvelles règles et de nouveaux systèmes de pression.

---

(1) La motivation est tout à la fois,
- les motifs, raisons raisonnables, que l'homme a d'agir
- les mobiles, sources psychologiques et affectives de ses efforts.

(2) qui ne sont pas des "objets inertes" ; ce sont des "systèmes complexes auto-pilotés" qui se motivent eux-mêmes en fonction d'un "climat" donné et de leurs propres besoins.

4.1.4. Mais un tel équilibre entre pression et contribution ne peut être maintenu longtemps.

D'une part l'individu, n'obtenant pas les satisfactions auxquelles il aspire, a logiquement et naturellement tendance à résister aux forces de pression qui s'exercent sur lui.

Cette résistance peut prendre de multiples formes :

- . absentéïsme
- . "tirage au flanc"
- . ralentissement de l'allure
- . "décrochage" psychologique, ...

On assiste ainsi à un changement, à une évolution des mentalités.

D'autre part, le type de contribution demandée au travailleur tend également à évoluer par la force même des changements. Cette contribution est en effet

- . de moins en moins programmable : la rapidité du changement interdit de faire remonter chaque problème nouveau jusqu'au haut de la pyramide (risque d'immobilisme si la décision est longue à venir) ;

- . de moins en moins contrôlable avec précision et rapidité ; on peut certes tout contrôler, mais au prix d'importants délais et de coûts élevés, avec le risque de dégâts irrémédiables ;

- . de moins en moins proportionnellement sanctionnable : peut-on pénaliser systématiquement un travailleur qui n'atteint pas, pour des raisons biologiques ou psychiques qui lui sont propres, les normes moyennes retenues ?

Ce sont donc de nouvelles relations qui doivent s'établir. On devra rechercher alors les raisons profondes de la non-adhésion des individus et essayer de mettre en place les moyens de les supprimer. Se substitue ainsi au groupe de contrainte le <u>groupe de persuasion</u>.

4.1.5. Ainsi conçu, le groupe devient pour l'individu un instrument pour la satisfaction de ses besoins et il peut être défini comme :

> "un ensemble de personnes interdépendantes qui ont entrepris une action commune pour atteindre chacune leur but ; cette action, dans la mesure où elle sera plus ou moins explicitement programmée, donnera lieu à la formulation d'un objectif opérationnel commun".

Se pose alors le problème de la participation de l'individu au groupe :

Dans quelles limites va-t-il adhérer ?

Son degré de participation va être fonction de la corrélation qu'il établira entre son objectif propre et l'objectif opérationnel qui lui est proposé, c'est à dire qu'il adhérera pour autant que le groupe lui apparaîtra comme un "bon" moyen de satisfaire ses besoins propres.

Une telle satisfaction ne pourra être la même pour tous ; elle ne recouvrira jamais la totalité des besoins et elle ne pourra être trouvée qu'à certains moments, de telle manière que le groupe sera toujours pour ses participants

- . un moyen inégal
- . un moyen partiel
- . un moyen provisoire

de satisfaction de leurs besoins propres.

## 4.2. BUTS SPECIFIQUES DU PERSONNEL

4.2.1. Apparemment tous les individus engagés dans l'entreprise visent le même but : "gagner de l'argent".

Pendant longtemps, on a confondu cet objectif primaire avec motivation profonde. En réalité, le travailleur cherche à gagner de l'argent pour satisfaire ses besoins.

Or, le propre des besoins des individus est qu'ils sont multiples, hiérarchisés en fonction de critères différant suivant les personnes, variables dans le temps, plus ou moins exprimés et conscients.

En règle générale on fait référence, en matière de hiérarchie des besoins, à celle proposée par MASLOW (hiérarchie des besoins fondamentaux). Mais il apparaît à l'examen qu'une telle hiérarchie varie en fait d'un individu à l'autre.

Même à l'échelon des besoins physiologiques, l'ordre d'urgence peut varier en fonction de circonstances particulières de temps, de lieu et d'espace.

Par ailleurs la satisfaction totale ou partielle d'un besoin peut soit éteindre l'aspiration, soit la redoubler ; les besoins ont leur propre dynamique.

Enfin, une insatisfaction ressentie ou un besoin inconscient conduisent l'individu à exprimer ce manque de manière détournée.

> "Non seulement les raisons que les hommes donnent de leur comportement ne sont pas obligatoirement celles qu'ils se donnent à eux-mêmes, mais celles qu'ils se donnent ne sont pas forcément celles qui les font agir".
>
> (Jean DUBOIS, Psychologie des groupes et management)

Et ce n'est pas parce qu'un besoin ou un désir restent au stade inconscient qu'ils sont moins déterminants.

### 4.2.2. Comment intégrer ces données dans l'élaboration de la stratégie de l'entreprise ?

Trois démarches sont possibles qui correspondent en fait à l'évolution constatée :

. la première consiste à annuler purement et simplement de manière plus ou moins consciente, la diversité, la multiplicité et la complexité des motivations humaines.
C'est le groupe de contrainte.

. la deuxième est de faire en sorte que le groupe "entreprise" soit composé d'individus au système de motivation à peu près identique de manière telle qu'il y ait le moins de problèmes possible. La pratique la plus courante est la cooptation au moment de l'engagement. Une telle approche suppose cependant que le groupe soit de taille réduite.

. la troisième est de prendre les moyens de connaître les différences individuelles plutôt que de les ignorer ou de vouloir les annuler. Il s'agit de recueillir les informations nécessaires à la connaissance et à la compréhension des buts poursuivis par les salariés en tenant compte de leur multiplicité, de leur diversité, de leur hiérarchisation et de leur pondération différenciées. Il conviendra également de suivre leur évolution en allant, si besoin est, au-delà de leur expression formelle.

Dans de telles conditions,

> "l'objectif opérationnel du groupe aura d'autant plus de chances d'apparaître comme la résultante des intérêts de ses membres et donc de mobiliser leur participation quel'on sera allé plus loin dans la perception de leurs buts multiples, de leur hiérarchie personnelle et de leurs variations."

Il y a longtemps que, conscients de leur dépendance vis à vis des clients, les responsables d'entreprise ont mis en place un dispositif de recueil d'informations sur les buts poursuivis par la clientèle, et parfois à grands frais.

Pourquoi n'en est-il pas ainsi pour les salariés, force vive et motrice de l'entreprise ?

Simplement parce que les responsables de celle-ci n'ont pas conscience d'être aussi dépendant d'eux que des autres partenaires.

## 4.3. COMMENT FAIRE DE L'ENTREPRISE UN VRAI GROUPE ?

4.3.1. Pour le travailleur, l'entreprise c'est d'abord le petit groupe de base au sein duquel il effectue sa tâche quotidienne et auquel son statut le rattache.

Ce groupe est pour l'individu un lieu privilégié de communication car il en réunit les conditions optimales :

- proximité des buts ou des intentions des interlocuteurs,
- bonne connaissance de l'interlocuteur dont "l'image" intervient sur la qualité de la communication ,
- diminution des risques de contre-sens, un langage commun dont le contenu des termes est connu, s'instaurant entre les membres du groupe (pas de "traducteur"),
- pas de problème de "feed-back", qui est toujours nécessaire,car seule la réaction de l'interlocuteur permet de savoir si le message a été compris.

Ce groupe pourra devenir pour le travailleur le lieu de satisfaction de ses besoins si on peut y décider des modalités de réalisation de l'objectif global en tenant compte des buts de chacun, c'est à dire si on peut y modifier la répartition des tâches et l'organisation interne en fonction des besoins propres des intéressés.

Cela suppose que deux conditions soient remplies :

- la première concerne la structure du système de décision : il faut que le groupe dispose d'une certaine autonomie lui laissant une possibilité de choix ; la solution retenue apparaîtra alors comme un moins mauvais moyen que les autres ;
- la deuxième a trait au mode de prise de décision au sein du groupe : il ne faut pas que la zone d'autonomie accordée soit utilisée au bénéfice des seules fins particulières du "chef", bien que la décision soit un des attributs de sa fonction.

C'est lui qui tient la clé de la distribution des rôles ; s'il utilise son pouvoir statutaire pour s'approprier les rôles qui lui conviennent, et par là même satisfaire en premier ses propres besoins, l'équilibre affectif du groupe sera rompu. Se créera alors un sous-groupe informel de résistance, ouverte ou clandestine, qui paralysera les décisions ou les rendra inefficaces si elles sont mises en oeuvre.

4.3.2. De tels groupes de base apparaissent comme la pierre angulaire de tout groupe plus vaste qui, sans eux, ne serait qu'une foule. Mais une politique qui aurait pour objectif premier de se préoccuper essentiellement de développer la cohésion à l'intérieur des groupes de base se heurterait à des difficultés qui la rendraient finalement inopérante.

En effet, tout ce qui renforce la cohésion du petit groupe de base peut avoir pour effet de rendre plus malaisées les relations entre les autres groupes et lui-même. Se fixent alors d'elles-mêmes les limites dans lesquelles doit se situer le groupe de base.

La tendance première des groupes est de se percevoir comme des rivaux, chacun ne voyant en l'autre que celui qui l'empêchera d'atteindre ses propres objectifs. Et pour ce faire le groupe essaie d'obtenir le maximum de moyens au détriment de ceux qu'il considère comme des rivaux ou à tout le moins comme des gêneurs. Pour éviter que les tensions ne deviennent trop fortes, on demande que soient édictés règles et règlements précisant ce à quoi chacun a droit ou pas : c'est le règne de la bureaucratie.

A défaut ou dans l'hypothèse où la situation conflictuelle se maintient, on se retourne vers le "chef", l'homme capable de voir ce que les autres ne voient pas et c'est le mythe du "chef-homme supérieur".

4.3.3. Les groupes doivent cesser de se considérer comme des rivaux uniquement axés sur l'obtention des moyens maximum propres à satisfaire leurs besoins ; ils doivent se percevoir en fonction de leurs objectifs réciproques : en quoi les objectifs poursuivis par chacun conditionnent-ils la réussite des autres ?

Apparaît alors la notion d'interdépendance fonctionnelle, qui nécessite que l'information circule, que les communications s'établissent.

Pour assurer de telles communications l'entreprise a longtemps cru qu'il suffisait de les programmer et de les imposer ; ainsi les définitions de fonction prévoient les liaisons, amont et aval, internes et externes, qui doivent intervenir, avec le danger de bureaucratisation de la communication qui naît d'une telle situation (on songera plus à préserver des situations acquises qu'à les faire évoluer).

C'est alors qu'apparaît le rôle irremplaçable des relais de communication que sont les "chefs" hiérarchiques. Un tel rôle se définit en fonction des trois variables qui conditionnent la réussite de l'échange :

. si les buts poursuivis par les interlocuteurs sont par trop divergents, ceux-ci auront quelques difficultés à trouver une "longueur d'onde" commune ; l'intervention du relais permettra de rapprocher les deux interlocuteurs ;

. si les interlocuteurs ne se connaissent pas ou trop peu, la communication sera longue et difficile à établir entre personnages quasi fictifs ; l'image que présente le relais va alors se substituer à celle de l'interlocuteur initial, ce qui facilitera d'autant la transmission et la compréhension du message ;

. si le langage des interlocuteurs est trop différent, il y a risque d'incompréhension et apparaît le besoin du "traducteur" que sera alors le relais.

Ainsi le responsable hiérarchique doit être l'homme des relations extérieures, celui dont le groupe a besoin pour d'une part faire connaître aux autres ses objectifs, d'autre part connaître les objectifs des autres.

4.3.4. La réussite du petit groupe pose ainsi de façon aigüe le problème des relations hiérarchiques.

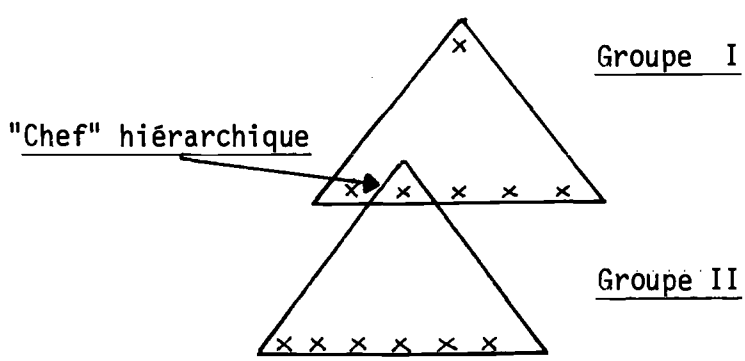
L'objectif commun rassemble les membres du groupe qui acceptent difficilement que cet objectif soit remis en cause par les instances supérieures ; il en résulte parfois un refus d'adhérer à une décision prise en dehors d'eux, donc qui leur est étrangère.

Schématiquement existent deux sous-groupes dans l'entreprise :

. le groupe I (celui des "dirigeants")
. le groupe II (celui des "exécutants")

Le chef hiérarchique est tout à la fois

. membre du groupe I au titre de simple participant
. membre du groupe II avec un statut particulier, celui de "chef".




La mission qui lui est confiée est de faire réaliser par le groupe II le programme défini par le groupe I.

Le conflit est inévitable. Il y a, en effet, divergence entre les buts poursuivis par le groupe II et les objectifs définis par le groupe I. On se trouve dans une situation de rapport de forces qui, a priori et en principe, paraît favorable au chef puisque le pouvoir dont il est investi par le groupe I lui permet de disposer de moyens de pression.

Un sous-groupe informel, dont le chef est exclu, va alors se former pour résister aux pressions du chef qui est "subi" par les membres du groupe ; si les moyens de contre-pression sont assez forts ou si une attitude d'obéissance passive apparaît, il y a de fortes chances pour que lamission du chef ne puisse plus être remplie et que les objectifs de l'entreprise soient partiellement compromis.

4.3.5. Par quelle voie le chef hiérarchique pourra-t-il alors atteindre son but, celui qui lui est assigné par le groupe I ?

Il doit faire oublier au groupe II qu'il lui est imposé et se faire reconnaître par lui comme l'un des siens, un membre à part entière.

Mais pourquoi les membres du groupe II accepteraient-ils ?

Leur désir et leur volonté sont que les décisions qu'on leur impose soient celles qu'ils auraient prises eux-mêmes, en fonction de leurs propres buts. Mais, par définition, ce sont d'autres qui prennent les décisions en fonction d'autres buts ; alors pour quelles raisons intégrer un de ceux-là ?

Dans la pratique, le chef sera intégré parce qu'il appartient au groupe I et s'il sait être le représentant du groupe II, c'est à dire s'il lui est utile au sein du groupe I.

La mission du chef n'est pas à sens unique et il a un rôle de double représentation : groupe I auprès du groupe II
groupe II auprès du groupe I

C'est une situation très inconfortable car elle exclut tout à la fois l'attitude démagogique vis à vis des membres du groupe II et l'attitude d'obéissance inconditionnelle vis à vis des membres du groupe I.

Si le chef se désolidarise du groupe I pour se solidariser avec le groupe II, il sera abandonné progressivement par celui-ci car il va démontrer qu'il ne sert à rien, n'ayant aucune influence sur le groupe I. Or ce qui l'a fait admettre, c'est justement ce poids qu'il n'a pas.

Si à l'inverse, il se désolidarise du groupe II pour mieux démontrer sa fidélité au groupe I, il apparaîtra également d'aucune utilité car pourra-t-il obtenir du groupe II une participation, une adhésion supérieures à celles acquises par les moyens de pression ?

La tentation est alors de trouver protection contre les risques de cette situation inconfortable dans une attitude de retrait.
Le chef ne joue plus son rôle de relais de communication ; c'est un simple porte-paroles, une courroie de transmission.

Il n'y a plus alors possibilité de résoudre la contradiction majeure de l'entreprise : le rapport de chaque groupe avec l'ensemble des autres.

4.3.6. Un tel schéma élémentaire va se multiplier autant de fois qu'il y a de niveaux hiérarchiques dans l'entreprise, avec comme corollaire une égale multiplication des relais, donc des risques de perte de substance de l'information de départ tout au long de son circuit dans l'entreprise.

Comment éviter de tels risques ?

En mettant en place

. des circuits courts : c'est à dire que la zone d'autonomie accordée à chaque groupe doit être aussi large que possible (ce qui diminue le nombre de niveaux) et qu'une possibilité de négociations directes soit accordée entre groupes latéraux de même niveau ;

. des circuits de remplacement : qui présentent deux avantages majeurs :

c'est une procédure d'appel qui permet de pallier les défaillances ou les insuffisances ;

c'est une procédure de contrôle du fait même qu'ils existent.

Il y a toutefois risque que ces circuits de remplacement se substituent aux circuits officiels dans l'hypothèse où ces derniers démontreraient leur inefficacité.

. des circuits opérationnels : la ligne hiérarchique n'est pas, ne peut pas et ne doit pas être le seul circuit de communication et le seul agent de négociation dans l'entreprise. Une certaine souplesse hiérarchique est nécessaire qui sera trouvée en instaurant des "courts-circuits" et en créant des circuits spécialisés, même provisoires, dont la mission et les limites sont à définir clairement au préalable.

## 4.4. CONCLUSION

L'organisation du "groupe-entreprise" ne doit pas avoir pour but de préserver à tout prix un "ordre sacré", de maintenir coûte que coûte des statuts privilégiés et les pouvoirs qui en résultent.

En toute hypothèse, la vie de l'entreprise s'insère dans un contexte général où elle-même n'est qu'un sous-groupe sur lequel l'influence des groupes extérieurs pèse d'un poids déterminant.

- L'entreprise est interdépendante de son milieu ; son objectif lui est, pour l'essentiel, dicté, si ce n'est imposé, de l'extérieur ; les décisions prises sont le reflet de contraintes externes.

- Le comportement individuel de ses membres est également conditionné de l'extérieur. Le salarié appartient à d'autres groupes (famille, communauté spirituelle, ...) que l'entreprise. Il cherche à respecter leurs lois qui conditionnent, parfois de manière impérative, son comportement (influence des "institutions" définies comme "tout système de normes qui structure un groupe social").

Ainsi la solution des problèmes du groupe-entreprise ne peut pas être trouvée dans la seule entreprise. Il y a conflit entre deux groupes de dimension inégale qui poursuivent des buts divergents, si ce n'est opposés :

- les membres de l'entreprise participent, en tant que tels, au groupe des acteurs économiques et poursuivent, ipso facto, des objectifs d'ordre économique ;

- les mêmes individus participent à des groupes sociaux qui poursuivent des finalités d'un autre ordre.

Pratiquement toute la structure officielle de l'entreprise (hiérarchie) est instituée et ordonnée de manière à ce que les objectifs économiques soient atteints, les objectifs sociaux restant secondaires et subordonnés.

A l'inverse, les groupes sociaux vont chercher à atteindre en priorité les buts des individus que l'entreprise ne prend pas directement en compte ; les données économiques n'auront alors qu'un aspect secondaire.

En réalité ce n'est pas l'identité des buts qui fait le groupe, mais l'existence et la prise en charge de l'interdépendance, qui est évidente :

. les buts économiques ne pourront être atteints qu'en faisant appel à des individus nécessairement motivés par des buts sociaux ;

. les aspirations sociales n'auraient aucune valeur et aucun poids si elles ne réclamaient l'amélioration des conditions de vie.

Mais une telle interdépendance est subie car l'un des partenaires dispose de moyens de pression suffisants pour se réserver le droit de définir à lui seul l'objectif commun. Tout au plus peut-on penser que l'on a intérêt à agir ensemble.

En conséquence, l'adhésion de l'individu au groupe-entreprise restera toujours pour lui l'adhésion à un moyen provisoire, partiel et inégalement satisfaisant.

# E T A P E S  D E  L ' A U D I T

. ACQUISITION DE LA CONNAISSANCE GENERALE DE L'ENTREPRISE

. EVALUATION DU CONTROLE INTERNE

. CONTROLE DES COMPTES

# 1. ACQUISITION DE LA CONNAISSANCE DE L'ENTREPRISE

L'émission d'une opinion demande des éléments de compréhension et des éléments de preuve, faute desquels l'appréciation portée serait essentiellement intuitive et subjective.

1.1. La connaissance générale de l'entreprise va permettre à l'auditeur de se familiariser avec elle et en conséquence de parfaitement assimiler, en les situant dans leur contexte, éléments de compréhension et éléments de preuve que vont fournir l'évaluation de l'organisation interne et le contrôle des comptes.

## 1.1.1. Les éléments de compréhension

dont le rôle est fondamental car ce sont eux essentiellement qui permettront d'acquérir la connaissance nécessaire pour émettre une opinion valable et fondée, serviront à :

- familiariser l'auditeur avec les normes spécifiques de l'entreprise, en gardant comme souci constant de distinguer l'essentiel de l'accessoire ;
- lui donner une "vue d'ensemble" de l'entreprise dont les détails seront étudiés et approfondis tout au long du déroulement de l'opération d'audit.

Les bilans et les comptes d'exploitation de l'entreprise sont un des éléments indispensables de la gestion dont il faut nécessairement tenir compte ; mais ils ne fournissent des renseignements que sur le passé. Or l'entreprise vit dans le présent et agit en fonction de l'avenir.

Il est donc nécessaire de la situer dans son environnement, de connaître ses difficultés, ses contraintes, ses perspectives, ses espoirs.

1.1.2. Les éléments de preuve

recueillis à l'occasion de l'acquisition de la connaissance générale de l'entreprise auront pour but de dégager des indices permettant de :

- cerner le degré d'indépendance de l'entreprise (la connaissance des contraintes pesant sur l'entreprise permet d'apprécier les risques nés ou potentiels) ;
- procurer des éléments de recoupement de l'information comptable ;
- porter une première appréciation sur la qualité de l'organisation interne : degré d'organisation ; information disponible ; compétence, discipline, intégrité du personnel.

1.2. Trois questions se posent :

Quelle est l'ampleur des connaissances à acquérir ?

Une entreprise est une organisation complexe ; faut-il avoir une connaissance exhaustive des aspects techniques, économiques, comptables ou juridiques s'y rapportant ?

> En principe, il convient de retenir les éléments qui sont utiles (dans le sens d'indispensables) et non ceux qui sont systématiquement nécessaires.

On se posera valablement le genre de questions suivantes :

Cet élément de connaissance est-il utile à l'accomplissement de la mission ?

L'intérêt présenté par cet élément justifie-t-il le travail qu'il faut mettre en oeuvre pour se le procurer ?

A quelle date doit-on acquérir cette connaissance ?

Cette acquisition doit être une préoccupation constante car tous les éléments ne peuvent s'assimiler en une seule fois. Mais la partie la plus importante se situe, bien évidemment, en début d'intervention.

Quels sont les moyens à utiliser pour acquérir cette connaissance ?

Ce seront tout à la fois :

. la documentation trouvée à l'extérieur de l'entreprise ;

. des entretiens avec les principaux responsables ;

. des visites des installations ;

. la documentation interne de l'entreprise.

1.3. L'objectif est de se familiariser avec l'entreprise.

Quel va donc être l'ordre d'acquisition des connaissances ?

Après le recueil d'informations à caractère général, l'auditeur examinera les caractéristiques techniques, commerciales et juridiques de l'entreprise avant de s'intéresser à son approche comptable et à son approche financière.

1.3.1. Informations générales (dont les éléments serviront à la création du "dossier permanent")

Elles porteront essentiellement sur :

. identification de la société (état-civil)

. historique : d'où vient-elle et dans quelles conditions ?

. situation dans la branche économique :

- position dans le secteur
- information sur conjoncture particulière
- connaissance de la règlementation propre à la profession

. politique du personnel et aspects sociaux

. organigramme et organisation (méthodes, procédures)

### 1.3.2. Caractéristiques techniques

On s'attachera plus particulièrement à l'examen des points suivants :

. présentation schématique de l'entreprise ; avec commentaires si nécessaire sur :

- activités : secteurs principaux, production
- technologie et produits : importance de la main-d'oeuvre, spécificités de la production, savoir-faire, ...
- principales installations

. problèmes d'approvisionnement : une enquête approfondie est souvent nécessaire compte tenu de l'importance des capitaux mis en oeuvre ;

. problèmes de stockage : la politique de stockage qui définit le volume des stocks est directement liée à la politique d'approvisionnement ;

. capacité de production : son étude doit permettre de déterminer s'il y a risque de sous-activité, avec les conséquences qu'une telle situation entraine sur les prix de revient et sur les marges;

. problème des immobilisations.

### 1.3.3. Caractéristiques commerciales

Leur étude portera sur :

. la clientèle et son évolution : chiffre d'affaires, structure de la clientèle, prévisions sur les années à venir en fonction des orientations retenues : diversification, reconversion, abandon ou renforcement de certains secteurs ;

. la concurrence : quelle perception a l'entreprise de ses concurrents et inversement ;

. les procédures de tarification : éléments constitutifs du prix de vente, politique de diminution des prix : rabais, ristournes, ...

### 1.3.4. Caractéristiques juridiques

Cet aspect de la connaissance de l'entreprise est très important car les contraintes résultant du cadre juridique dans lequel se situe l'entreprise, qu'elles soient générales ou particulières, légales ou contractuelles, constituent un carcan dans lequel l'entreprise doit agir. On passera en revue les différentes contraintes spécifiques résultant des :

- . statuts (connaissance fondamentale à acquérir) ;
- . principaux contrats et conventions ;
- . litiges en cours : un litige est toujours le signe qu'un des points du système ne fonctionne pas de manière satisfaisante ;
- . aspects fiscaux : particularités de l'entreprise, situation fiscale.

### 1.3.5. Approche comptable

Cette connaissance est primordiale puisque l'auditeur a pour mission finale d'apprécier les informations que diffusent les services comptables quant à leur sincérité, leur régularité et partant leur fiabilité ; il lui est donc indispensable de bien connaître l'outil qui a permis d'élaborer de telles informations.

Son intérêt portera sur :

- . l'organisation comptable de l'entreprise, entre autres :
  - organisation détaillée du service ;
  - système utilisé ;
  - procédures internes ;
  - contrôles mis en place ;
  - nature, périodicité et délai d'obtention des états comptables.
- . le volume des opérations (au moins en ordre de grandeur) pour déterminer si les moyens mis en ouvre sont suffisants ;
- . les optiques comptables retenues : méthode de valorisation des stocks, politique d'amortissement, ... et conséquences sur les résultats.

1.3.6. Approche financière

qui permet de connaître l'image que l'entreprise donne d'elle -même à l'extérieur et qui fournit des éléments de recoupement avec les différents documents de l'entreprise pour apprécier la cohérence d'ensemble de l'information.

L'auditeur conduira

. une étude sur la rentabilité : en examinant quatre valeurs-clés et en les comparant d'une année sur les autres ;

| Activités | | |
|---|---|---|
| - Consommations matière | = | marge brute |
| - Consommations intermédiaires | = | valeur ajoutée |
| - (Frais personnel + financiers) | = | résultats avant amortissement |
| - (Amortissements + provisions) | = | marge nette |

. une étude sur l'équilibre financier par :

- une analyse de base en utilisant la méthode des ratios (structure et gestion)
- des analyses complémentaires sur :
  - . fonds de roulement
  - . problèmes de trésorerie (court terme)
  - . problèmes de financement (moyen et long termes)
  - . autres financements obtenus ou accordés.

## 2. EVALUATION DU CONTROLE INTERNE

### 2.1. DEFINITION ET CONTENU DE L'ENSEMBLE EVALUE

Qu'est-ce que le "contrôle interne" ?
Quel est son but ?

Deux définitions peuvent être retenues.

#### 2.1.1. Définition dite "par les objectifs"

C'est celle arrêtée par l'Ordre des Experts Comptables Français :

> "Le contrôle interne est l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise. Il a pour but d'assurer d'un côté la protection, la sauvegarde du patrimoine et la qualité de l'information, de l'autre l'application des instructions de la direction et de favoriser l'amélioration des performances. Il se manifeste par l'organisation, les méthodes et les procédures de chacune des activités de l'entreprise pour maintenir la pérennité de celle-ci".

On retiendra de cette définition que l'évaluation portera tout à la fois sur les

- aspects comptables de l'organisation qui regroupent toutes les procédures ou particularités aidant à l'établissement de comptes réguliers et sincères ;
- aspects "administratifs", c'est à dire l'ensemble des procédures qui vise à promouvoir l'efficacité de la gestion et la maîtrise de l'entreprise dans le cadre de l'exécution de la politique définie par la direction.

#### 2.1.2. Définition dite "par le contenu"

Théoriquement on ne devrait pas pouvoir définir un terme par son contenu, car il paraît difficile d'énumérer, sans risque d'omission tous les éléments, tous les concepts qu'il renferme.

En la matière cependant il existe un "tronc commun" de caractéristiques et de techniques qui se retrouve dans la grande majorité des entreprises. Il comprend :

. des éléments de base

. des contrôles sur les enregistrements comptables

. des contrôles sur le personnel de l'entreprise

- Trois éléments de base sont la condition première de la réalisation d'un contrôle interne efficace :

  . existence d'un plan d'organisation comprenant :

    - des définitions de responsabilité et des pouvoirs consécutifs ;
    - des définitions de tâches les plus précises possible ;
    - des circuits de circulation des informations précis et suffisamment élaborés

  . existence d'un personnel compétent et intègre permettant l'utilisation optimum des moyens mis en oeuvre par l'entreprise ;

  . existence d'une documentation suffisante fournissant des informations de qualité et en quantité satisfaisante.

- Contrôles sur les enregistrements comptables

  qui portent sur trois principes fondamentaux :

  . exhaustivité : toutes les opérations ont-elles été enregistrées ?

  . réalité : l'enregistrement effectué est-il justifié ?

  . exactitude : n'y a-t-il pas d'erreurs dans l'enregistrement ?

- Contrôles sur le personnel

de deux ordres :

. contrôles hiérarchiques et plus particulièrement sur

- procédures d'autorisation : par exemple la réalisation d'une action est subordonnée à l'accord de la personne habilitée : la procédure existe t-elle et fonctionne t-elle ?

- politique du personnel : les procédures retenues pour le recrutement doivent permettre à l'entreprise de disposer de personnel compétent et intègre - Est-ce le cas ?

- règlementation de l'accès aux biens de l'entreprise : seules certaines personnes peuvent accéder à certains biens dans des conditions parfaitement définies (protection physique des valeurs d'exploitation par exemple) - Qu'en est-il ?

. contrôles réciproques des membres de l'entreprise par séparation des tâches :

Toute opération élémentaire intervenant dans une entreprise se rapporte :

- soit à la réalisation de l'objet social : achats, ventes, personnel, ...

- soit à la conservation du patrimoine : conservation et entretien des stocks, des moyens de production, ...

- soit à la comptabilité qui enregistre les flux qui affectent les biens.

La distinction entre ces trois fonctions est tout à fait fondamentale au plan du contrôle interne parce qu'une séparation du personnel au sein même de chacune d'elles permet de réaliser un auto-contrôle satisfaisant.

## 2.2. CONDUITE DE L'EVALUATION

Elle se fait en cinq étapes (Cf. diagramme page 67).

1. Description du système d'organisation et des procédures consécutives
2. Confirmation de la compréhension du système
3. Evaluation préliminaire
4. Confirmation de l'application des points forts
5. Evaluation définitive

### 2.2.1. Description du système et des procédures

2.2.1.1. Pour ce faire deux techniques de base sont disponibles : le mémorandum et le diagramme de circulation.

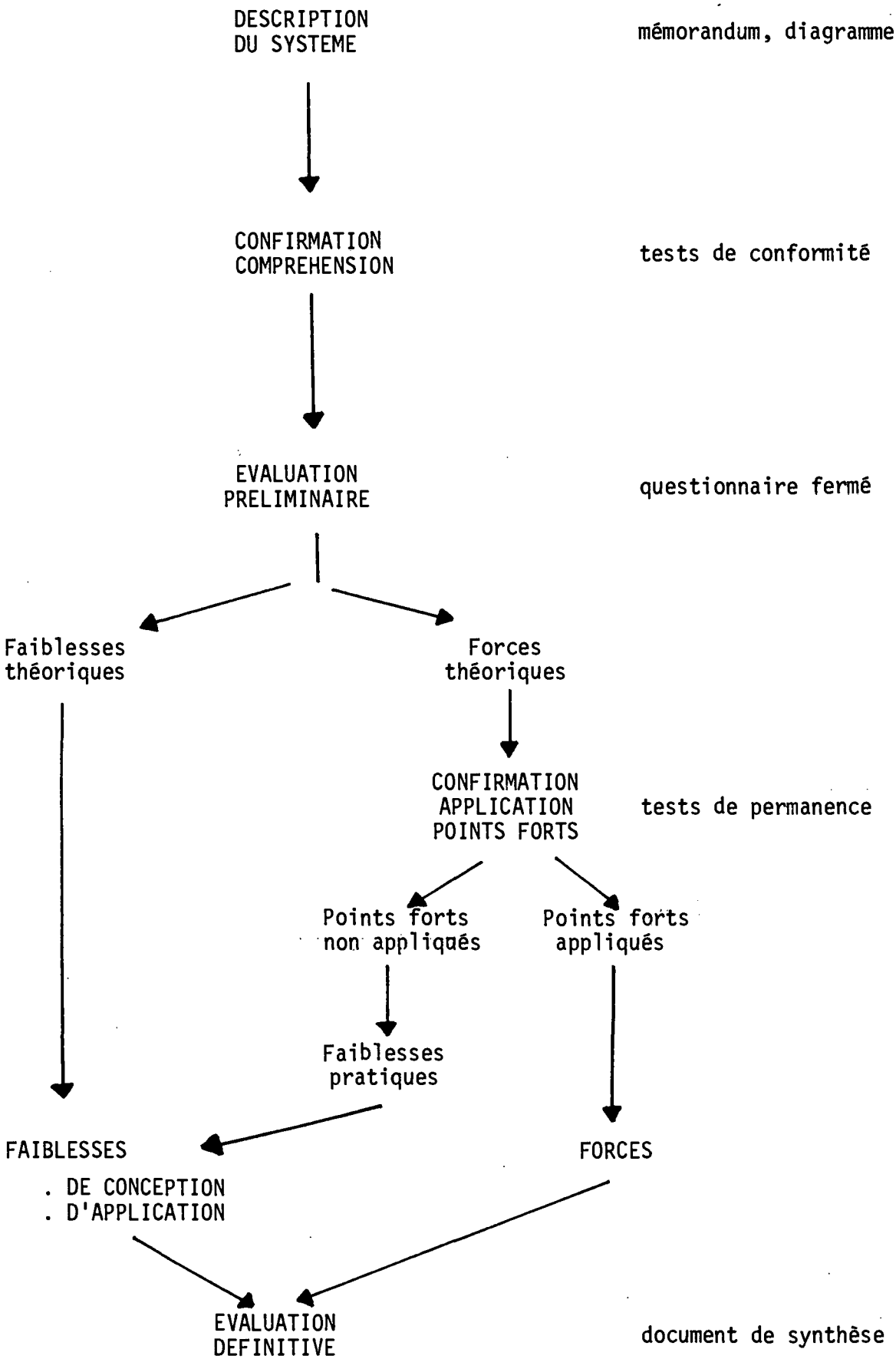
Le mémorandum

est la description narrative du système et des procédures consécutives mises en oeuvre. Il présente la synthèse des entretiens avec les responsables de l'entreprise, synthèse appuyée des différents documents recueillies à l'occasion de la récolte des informations.

Une telle approche donne une grande souplesse dans le déroulement des entretiens au cours desquels les interlocuteurs se montreront plus directs et partant plus coopératifs.
L'inconvénient majeur peut résulter des propos embrouillés de l'interlocuteur qui, non tenu par un questionnaire fermé, aura tendance à développer peut-être inconsidérément chaque question.

Le diagramme de circulation

est la description graphique d'un ensemble d'opérations qui se traduit par une ligne de flux retraçant, dans l'ordre chronologique, le cheminement des documents nés du fait des opérations réalisées dans l'entreprise.


DESCRIPTION
DU SYSTEME
mémorandum, diagramme
CONFIRMATION
COMPREHENSION
tests de conformité
EVALUATION
PRELIMINAIRE
questionnaire fermé
Faiblesses
théoriques
Forces
théoriques
CONFIRMATION
APPLICATION
POINTS FORTS
tests de permanence
Points forts
non appliqués
Points forts
appliqués
Faiblesses
pratiques
FAIBLESSES
. DE CONCEPTION
. D'APPLICATION
FORCES
EVALUATION
DEFINITIVE
document de synthèse

2.2.1.2. La mise en oeuvre de la technique du diagramme de circulation impose l'existence d'une "table de symboles" et qu'ait été fait le choix du type de présentation.

Table de symboles

Plusieurs tables existent sans qu'un modèle standard normalisé ait été arrêté. Toute liberté est donc laissée en la matière ; l'important, cependant, est qu'il y ait une homogénéité totale au sein d'un même groupe de travail. Le nombre des symboles retenus doit être suffisamment limité pour que leur utilisation reste simple et leur assimilation facile et rapide.

Seront à symboliser les activités et les étapes suivantes :

..... Début de diagramme (arrivée d'un document)

- création de document
- circulation d'un document
- circulation d'une information
- sortie de diagramme
- classement provisoire du document
- classement définitif (archivage) du document
  en distinguant :
  - . numérique
  - . alphabétique

..... Réunion de documents

- séparation de documents
- destruction de documents

..... Prise d'information sur le document (document-origine)

..... Transcription d'information sur le document

..... Contrôle

- visa ou signature

..... Document

- photocopie de document

Choix du type de présentation

Il existe deux modèles de base :

. le diagramme vertical
. le diagramme horizontal

dont les tracés sont présentés pages 69.B et 70.B

L'en-tête précise toujours :

. le nom de l'entreprise
. l'opération ou le document, objet du diagramme
. le nom du rédacteur
. la date de l'établissement du diagramme

Diagramme vertical (Cf. page 69.B)

Il présente trois colonnes :

. description narrative dont le rôle est relativement accessoire ; elle permet de fournir les informations minimum faute desquelles le lecteur aurait quelques difficultés de compréhension ou d'interprétation ;

. numéro de l'opération : qui sert de repère et auquel il est fait référence lors de l'examen des faiblesses du contrôle interne ;

. description graphique qui est l'élément central du document et qui présente soit le déroulement de l'opération, soit le cheminement du document.

Fonctionnement :

On passe d'un service à l'autre en précisant pour chacun d'eux les tâches effectuées, les documents utilisés, les contrôles pratiqués.

Forces et faiblesses :

relativement simple à rédiger, le diagramme vertical pose relativement peu de problèmes de lecture et de compréhension. Cependant, ne donnant pas une vue d'ensemble de l'opération ou du traitement du document, il ne permet pas de déterminer dès l'abord si la séparation des tâches est satisfaisante ou non.

# DIAGRAMME VERTICAL

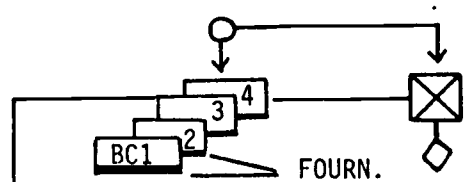
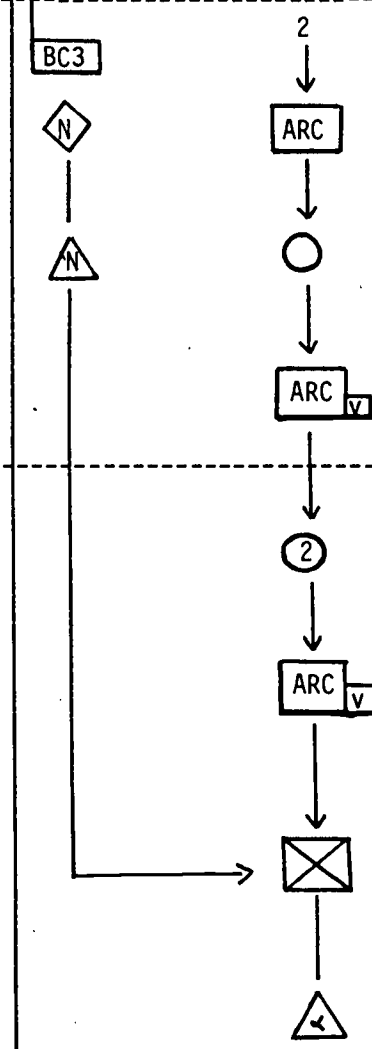
| | | | |
|---|---|---|---|
| ENTREPRISE : XYZ | | REDACTEUR : | |
| DIAGRAMME : Service Achats | | DATE : | |
| DESCRIPTION NARRATIVE | N° OPERATION | DESCRIPTION GRAPHIQUE | |
| Etablissement demande d'achat | 1 | Demande d'achat ← - - - Prévisions de besoins stocks | Mr A |
| Etablissement bon de commande en 4 exemplaires sur formulaire pré-numéroté | 2 |   | Mr B |
| Arrivée accusé réception commande (ex.2 du BC retourné signé par fournisseur) | 3 |   | Mr C |
| Archivage à réception ARC après contrôle | 4 | | |
| Visa sur ARC | 5 | | |
| Contrôle des prix | 6 | | Mr D |
| Révision et archivage BC3 et ARC | 7 | | |

Diagramme horizontal (Cf. page 70.B)

Les différents services intervenant dans une opération ou sur un document sont placés côte à côté, dans l'ordre dans lequel ils interviennent. On passe d'un service à l'autre avec la possibilité de faire apparaître tous les flux nouveaux consécutifs au déroulement de l'opération ou au traitement du document.

D'un maniement assez délicat, le diagramme horizontal est un outil d'appréciation du contrôle interne très efficace. Il est toutefois recommandé de ne l'utiliser que dans l'hypothèse où les deux conditions suivantes sont réunies :

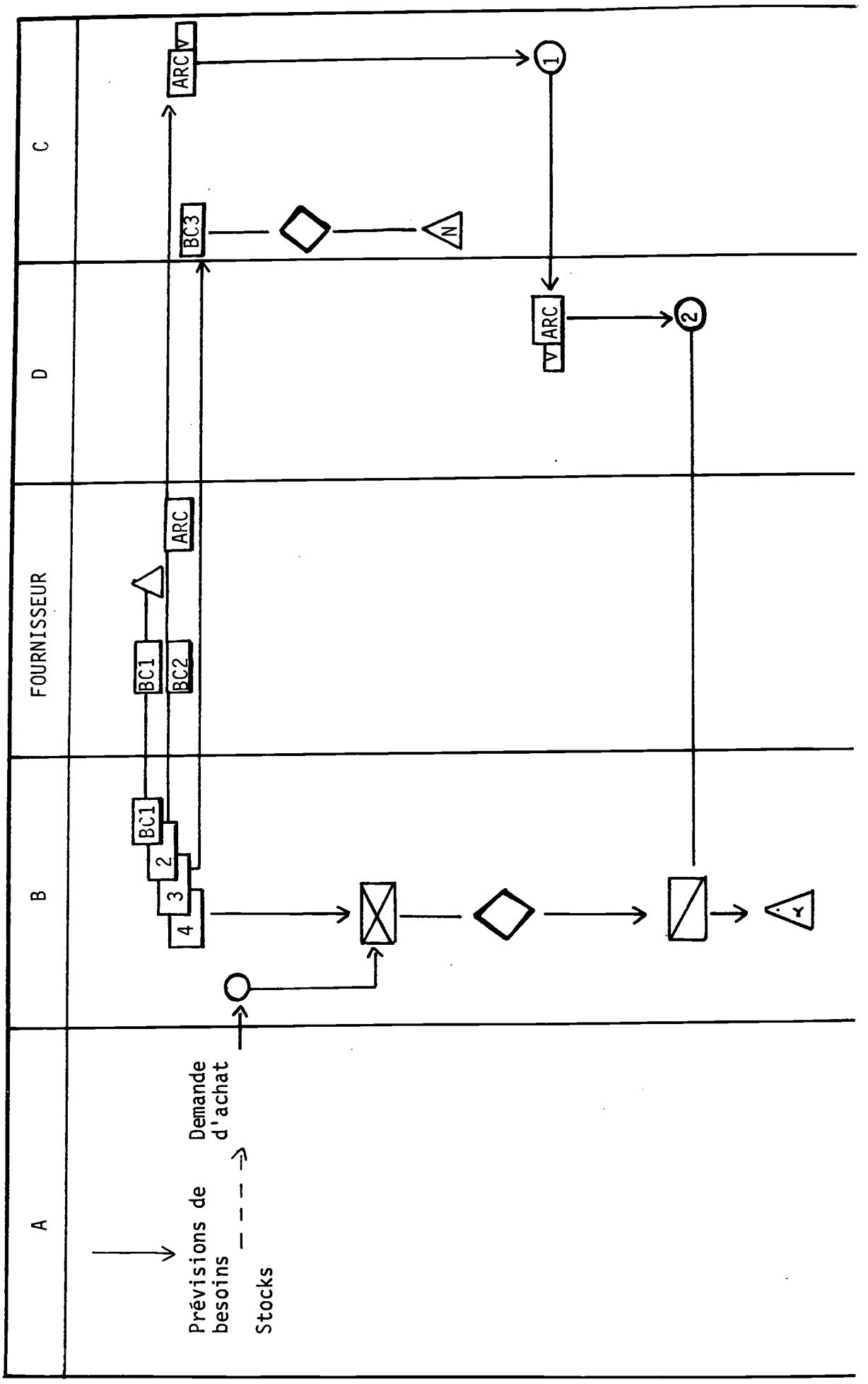
- possibilité d'appliquer une telle technique ce qui la limite à certaines séquences opérationnelles ou au traitement de certains documents ;
- le déroulement de l'opération ou le circuit du document étudiés ne doivent pas être trop simples.

De telles restrictions excluent l'application systématique de la technique du diagramme horizontal.

Celui-ci présente pour l'audit deux qualités majeures :

- il permet la synthèse en donnant une vision d'ensemble ;
- il permet l'analyse en présentant les actions regroupées par service.

DIAGRAMME HORIZONTAL



2.2.1.3. L'utilisation des diagrammes offre plus d'avantages que d'inconvénients.

Méthode longue à mettre en oeuvre, demandant logique, soin et expérience, le diagramme ne permet pas toujours de saisir l'ensemble et la complexité du système décrit.

Toutefois, la connaissance approfondie du dispositif étudié, même si parfois elle reste relativement incomplète, permet d'analyser en les visualisant tous les aspects d'une opération et d'évaluer les contrôles pratiqués. Par ailleurs, la séparation graphique des services intervenants facilite l'appréciation sur la valeur de l'auto-contrôle résultant de la séparation des tâches.

En tout état de cause, le diagramme nécessite un effort de systématisation qui ne peut qu'améliorer et renforcer la compréhension du système et des procédures mis en oeuvre dans l'entreprise.

## 2.2.2. Confirmation de la compréhension du système

L'objectif de cette étape est de s'assurer que le contrôle interne de l'entreprise propre à chaque procédure a été correctement appréhendé et compris en conséquence.

2.2.2.1. Cette confirmation s'obtient en pratiquant des "tests de conformité".

Trois questions se posent :

. Quoi ? (quelles procédures tester ?)

. Comment ? (de quelle manière effectuer les tests ?)

. Combien ? (quelle en est l'importance quantitative ?)

### 1. Quelles procédures tester ?

Il convient d'identifier, sur les descriptions à contrôler, les cycles d'opérations principaux qui nécessitent un approfondissement ou une confirmation.

L'auditeur portera donc son intérêt sur les points lui paraissant obscurs ou pour lesquels la procédure semble incomplète ou manquante.

Certaines précautions sont à prendre. Par exemple, dans l'hypothèse où un même cycle d'opérations peut se produire à plusieurs endroits dans l'entreprise, il faudra tester autant de cycles qu'il y a d'endroits différents.

Si deux cycles ont une partie commune, les tests pratiqués en dehors du tronc commun seront nécessairement différents.

2. De quelle manière effectuer les tests ?

La vérification doit se faire pas à pas, c'est à dire qu'il faut suivre la procédure du début à la fin.
Cette démarche est tout à fait fondamentale, car c'est le seul moyen de s'assurer que la procédure en cause existe.
Deux formules sont retenues :

- observation directe : qui est la confirmation verbale des explications précédemment fournies par l'entreprise, appuyée par la vérification de l'existence des éléments matériels : fichiers, tampons, classeurs, ...

- observation a posteriori : qui consiste à refaire totalement le circuit à partir du document d'origine.

3. Quelle est l'importance quantitative du test ?

L'objectif de cette étape est, comme spécifié précédemment, de vérifier que la procédure en cause existe - et non qu'elle est systématiquement appliquée (ce qui sera fait ultérieurement)-

En conséquence, l'examen physique sera des plus limités puisqu'il s'agit de s'assurer de la simple réalité d'un fait.

2.2.2.2. Les tests de conformité vont permettre de corriger

. d'une part les erreurs de compréhension de l'auditeur : la vérification indispensable de certains points à laquelle il va devoir se livrer lui apportant une clarification des points obscurs ou incomplets ;

. d'autre part les inexactitudes dans les informations recueillies par l'auditeur : on pourra, à la limite, détecter des procédures dont l'existence était ignorée.

2.2.3. Evalutation préliminaire

L'objectif à ce stade est de chercher à dégager les forces et les faiblesses théoriques du système.

Pour ce faire deux méthodes sont possibles :

. la première consiste en l'observation du système tel qu'il apparaît à travers l'analyse qui en a été faite par la description, confirmée par les tests de conformité, de manière à rechercher et à dégager les points forts et les points faibles.

Cette approche présente l'inconvénient majeur de comporter un risque important d'oubli.

. la deuxième démarche conduit à poser un certain nombre de questions, tournant chacune autour d'une préoccupation générale, la question de base étant la suivante :

dans le système décrit, quelque chose peut-il, théoriquement, mal fonctionner ?

Les batteries de questions se présentent sous forme de questionnaires fermés (auxquels on ne peut répondre que par "oui" ou par "non") ; une réponse négative indiquera toujours une faiblesse de conception - à laquelle il faudra, bien évidemment, proposer de remédier.

Dans la pratique, on utilisera des grilles compilatoires qui reprendront les problèmes qui se posent le plus souvent dans les entreprises.

Exemple :

Réception des factures fournisseurs (avec indication du risque couvert par la question)

1. les doubles de facture, non nécessaires, sont-ils détruits ?
   (si non, risque de double comptabilisation)

2. les doubles de facture sont-ils marqués "duplicata" par le fournisseur ou par l'entreprise ?
   (risque de double comptabilisation ou de double paiement)

3. les prix portés sur la facture sont-ils contrôlés avec les prix portés sur la commande ?
   (risque de comptabilisation de charges et de règlements trop importants)

4. Y a t-il contrôle arithmétique de la facture ?
   (même risque que "3")

5. les contrôles donnent-ils lieu à apposition de visa ou de signature ?
   (absence de contrôle)

6. en fin d'exercice, les régularisations nécessaires sont-elles faites systématiquement ?
   (non respect du principe d'indépendance des exercices)

En résumé, chaque question doit être conçue de manière à recevoir uniquement une réponse par "oui" ou par "non" et à couvrir un risque parfaitement défini de non respect des principes de base de la gestion.

En fin d'étape, l'auditeur rédige un rapport d'évaluation préliminaire qui récapitule, pour chacune des procédures étudiées :

- les points forts théoriques
- les points faibles théoriques (en principe les "non" du questionnaire fermé) pour lesquels il propose d'éventuels remèdes.

### 2.2.4. Confirmation de l'application des points forts du système

L'objectif de cette étape est d'obtenir la confirmation que les points forts théoriques du système déterminés précédemment lors de l'étude de chacune des procédures ont fonctionné effectivement tout au long de l'exercice de manière à déceler les éventuelles déviations.

Cette confirmation s'obtient en pratiquant des "tests de permanence".

Trois questions se posent :

- Quoi ? (quels points forts tester ?)
- Comment ? (de quelle manière effectuer les tests ?)
- Combien ? (étendue des tests dans le temps et dans l'espace)

#### 1. Quels points forts tester ?

C'est essentiellement le "jugement" de l'auditeur qui lui fera déterminer sur quels points seront effectués les tests. Son choix se portera de préférence sur les "points-clés" qui conditionnent véritablement un déroulement normal et valable de la procédure.

#### 2. De quelle manière effectuer les tests ?

En partant des éléments matériels laissés par l'exécution de la procédure, l'auditeur contrôle, après coup, que celle-ci s'est déroulée conformément aux principes prévus et retenus.

Exemple :

Dans le cadre d'une séquence "ventes", à la question :

"toutes les sorties de marchandises donnent-elles lieu à facturation ?"

il a été répondu "oui", parce que :

- la séparation des tâches entre livraison, facturation et encaissement est parfaitement nette et scrupuleusement respectée ;

. la protection physique des marchandises est assurée de manière satisfaisante ;

. le bon de livraison prénuméroté sert de pièce de base à la facturation et un contrôle rigoureux permet de s'assurer que tous les bons de livraison ont bien été transmis au service facturation.

Dans une telle hypothèse, les tests à appliquer seront les suivants :

. s'assurer qu'il n'y a pas de rupture de séquence dans les numéros des bons de livraison ;

. s'assurer que le nombre de bons de livraison émis est le même que celui des factures établies ;

. s'assurer qu'aucun bon de livraison non numéroté n'a pu exister (a contrario qu'à toute sortie de stock correspond un bon de livraison numéroté).

## 3. Etendue des tests

L'objectif est de prouver la permanence de l'application des points forts.
En conséquence, l'examen devrait théoriquement couvrir l'exercice, ce qui paraît exclu compte tenu des moyens à mettre en oeuvre et des coûts correspondants.

En pratique, l'examen portera sur une ou des périodes suffisamment longues pour que les résultats obtenus puissent être reconnus comme significatifs, la technique du contrôle par sondage étant l'outil privilégié pour définir l'importance et l'étendue des tests.

Bien évidemment, on pourra utiliser les techniques statistiques habituelles pour déterminer l'étendue des sondages. Mais dans la majorité des cas, c'est le "jugement", le "flair" de l'auditeur qui lui indiqueront le lieu et l'importance des tests qu'il pratiquera.

### 2.2.5. Evaluation définitive

Elle donne lieu à l'élaboration et à la diffusion d'un document de synthèse qui, pour chaque procédure ou pour chaque séquence opérationnelle, récapitule les conclusions tirées des évaluations successives.

Tout comme les tests de conformité ont fait apparaître les forces et les faiblesses de conception du système, les tests de permanence confirment les forces et les faiblesses d'application du système et des procédures consécutives.

Dans son document de synthèse, l'auditeur s'efforcera de déterminer l'impact que pourront avoir sur la régularité et la sincérité des comptes les forces et les faiblesses (de conception et d'application) du système.

L'auditeur gardera en mémoire qu'un système de gestion ne peut être jugé bon ou mauvais en soi. C'est par rapport aux besoins de l'entreprise, aux contraintes qui pèsent sur elle qu'il convient d'apprécier la qualité et l'adéquation de son système de gestion.

## 3. CONTROLE DES COMPTES - DEMARCHE ET METHODOLOGIE

Tout montant figurant dans un compte est toujours le résultat de la multiplication d'une quantité par un prix unitaire :

VALEUR = QUANTITE x PRIX UNITAIRE

Il semble donc qu'il serait suffisant de contrôler les deux facteurs de l'opération,quantité et prix unitaire, pour satisfaire à cette étape de l'audit.

### 3.1. Mais en l'espèce "CONTROLE DES COMPTES" devrait plutôt s'exprimer par

"VERIFICATION DES COMPTES"

en effet, ce n'est pas un simple contrôle des comptes qui sera pratiqué ; on vérifiera également que les règles, internes ou externes à l'entreprise, sont respectées.

La règle générale, valable pour l'ensemble des comptes et pour chacun d'eux, est la suivante :

> S'ASSURER DE LA MATERIALITE DES FAITS ET DE LA VALIDITE DES VALEURS DANS LE RESPECT DES REGLES ET DE LA REGLEMENTATION.

Il convient donc, dans l'ordre choronologique des opérations, de suivre la DEMARCHE ci-après :

- prendre connaissance des règles, externes et internes à l'entreprise, qui régissent le fonctionnement et la tenue des comptes ;
- contrôler la matérialité des faits ;
- contrôler la validité des valeurs.

3.2. Pour qu'une comptabilité ait une valeur certaine il faut qu'elle respecte les PRINCIPES COMPTABLES FONDAMENTAUX :

. Continuité de l'exploitation : il n'y a pas de coupure dans le déroulement de l'exploitation ;

. spécialisation (autonomie) des exercices : chaque exercice comptable ne peut prendre en compte que des charges et des produits qui s'y rapportent c'est à dire que les uns et les autres sont comptabilisés au fur et à mesure qu'ils sont engagés ou acquis ;

. intangibilité du bilan : le bilan ne devient définitif qu'après son approbation par l'autorité ayant compétence de le faire. Il ne peut plus, ensuite, être modifié ;

. stabilité de l'unité monétaire : l'unité monétaire est réputée comme étant une unité de mesure stable qui donne une garantie dans l'élaboration du bilan ;

. prudence : le produit est comptabilisé s'il est réalisé, la charge dès qu'elle est probable.
Au niveau du bilan les moins-values sont constatées dès leur apparition (provisions pour dépréciation) tandis que les plus-values non réalisées ne sont pas comptabilisées ;

. fixité : les méthodes utilisées en comptabilité doivent l'être de façon permanente, tout changement étant signalé (obligation réglementaire par exemple dans le cas de modification dans la valorisation des stocks) ;

. non compensation : on ne peut déduire du total des soldes débiteurs de certains comptes collectifs les soldes créditeurs de ces mêmes comptes collectifs ;

. "bonne" information : il est nécessaire que l'information soit satisfaisante, c'est à dire suffisante et significative

. régularité et sincérité des comptes :

- la régularité est la conformité à la règlementation ou en son absence aux principes généralement admis.

- la sincérité (true and fair view, anglo-saxon) : présentation des comptes donnant, en fonction des limites de la pratique comptable courante, une image aussi objective que possible, ne comportant pas de déformation intentionnelle, de manipulation, ni d'omission volontaire de faits significatifs.

L'appréciation de l'auditeur doit se faire essentiellement à partir de ces deux derniers éléments :

. la régularité des comptes

. leur sincérité.

3.3. Le contrôle implique une METHODOLOGIE précise et, autant que faire se peut, à l'abri des critiques. On ne saurait concevoir en effet que le contrôle, méticuleux dans son objet et ses conclusions, puisse se contenter de méthodes approximatives et mal définies.

L'un des soucis majeurs du contrôle est la recherche de l'efficacité. Pour ce faire, il est nécessaire, que, quelle que soit la période ou l'occasion du contrôle, celui-ci soit effectué dans les mêmes conditions que le précédent ; ce qui signifie que les mêmes méthodes doivent être appliquées pour les mêmes contrôles en toute circonstance (permanence de la méthode).

On conçoit aisément que, dans l'hypothèse de modifications continuelles mêmes mineures d'une méthode de contrôle, les résultats obtenus ne sont absolument pas significatifs d'un contrôle à l'autre.

3.3.1. La première idée qui vient à l'esprit, quand on parle contrôle, c'est qu'il faut tout voir, tout vérifier systématiquement pour avoir la certitude que rien n'échappe. C'est le contrôle exhaustif. Son rigorisme absolu est une garantie.

Il est donc recommandé et même nécessaire dans certains cas (crainte de malversation, de détournement) mais il présente de sérieux inconvénients (lourdeur des mécanismes, temps important, coût élevé). Il ne peut, surtout en raison de son coût, constituer la méthode de contrôle habituel.

3.3.2. On a donc pensé à ne contrôler que certains éléments pris au hasard. C'est le contrôle par sondage.

Les éléments à contrôler sont déterminés et retenus suivant des critères tels que les résultats du contrôle soient significatifs et puissent être extrapolés.

Un problème important se pose dès la conception même de la méthode : celui des critères de choix des échantillons servant de référence.

Le contrôle par sondage n'apporte pas de certitude absolue. Ceci amène à l'exclure à l'occasion de certains contrôles au cours desquels il importe que rien ne puisse échapper à l'investigation. Dans les cas où il est utilisable, il permet une économie substantielle de moyens, de temps et d'argent.

3.3.3. Les deux méthodes exposées précédemment n'étant ni l'une ni l'autre totalement satisfaisantes, on a pensé à ne contrôler que certains éléments par comparaison soit avec eux-mêmes, soit avec certains autres.
C'est le contrôle par recoupement.

Cette méthode a de nombreux avantages :

- . simplicité : contrôle d'éléments parfaitement définis ;
- . rapidité : elle systématise la recherche et l'analyse ;
- . économie : du fait même de sa simplicité et de sa rapidité.

Mais elle présente quelques inconvénients majeurs :

- . contrôle trop spécifique car limité à certains éléments ;
- . il exclut certains postes qui peuvent avoir une importance capitale dans l'appréciation d'une situation donnée ;
- . il met en évidence les anomalies sans déterminer qu'elles en sont les causes ;
- . il se révèle inefficace quand deux éléments s'annulent.

3.3.4. En fonction de la nature de l'élément à contrôler, on utilisera soit l'une, soit l'autre des méthodes préconisées.

En fait, les différentes méthodes sont complémentaires bien que, dans certains cas particuliers, l'une ou l'autre soit satisfaisante par elle-même.

Par le jeu de leur complémentarité, les insuffisances et les inconvénients de l'une sont compensés par les avantages que présente l'autre. Il sera donc intéressant de combiner, dans toute la mesure du possible, deux ou plusieurs méthodes suivant le degré de certitude auquel on veut arriver et en fonction de l'élément que l'on contrôle.

3.4. L'approche retenue pour l'examen des comptes, dans l'optique de leur contrôle tel qu'il vient d'être défini, est la suivante :

- dans une première partie est analysé le contenu de la classe du plan comptable, des comptes et des sous-comptes pour autant que de besoin ;

- une deuxième partie présente les règlementations soit internes, soit externes à l'entreprise dont l'auditeur doit connaître l'existence ;

- la troisième partie a trait au contrôle lui-même : matérialité des faits et validité des valeurs ;

- enfin les particularités de la classe de comptes, des comptes et des sous-comptes sont développées dans une quatrième et dernière partie.

3.5. L'examen détaillé des comptes est présenté dans deux tomes séparés qui traitent du

- contrôle des comptes
  Plan Comptable 1957 (Tome 2)

- contrôle des comptes
  Plan Comptable National Béninois (Tome 3)

On se reportera au tome voulu suivant le plan comptable appliqué dans l'entreprise.

# C O N D U I T E  D E  L ' A U D I T  -  C O N C L U S I O N S

. CONDUITE DE L'AUDIT
. SYNTHESE DES TRAVAUX
. PRESENTATION DES CONCLUSIONS

## 1. CONDUITE DE L'OPERATION D'AUDIT

L'opération d'audit a pour but d'émettre une opinion motivée sur la régularité et la sincérité des comptes de l'entreprise.

1.1. Comme déjà précisé, toute émission d'une opinion demande des éléments de compréhension et des éléments de preuve faute desquels l'avis donné n'aurait pas de valeur suffisante.

En conséquence, l'auditeur se trouve devant une <u>double obligation</u> :

- réunir les éléments nécessaires à la compréhension de l'entreprise (1ère étape) et s'assurer de leur fiabilité (2ème étape)
- regrouper des éléments de preuve (surtout dans la 3ème étape) suffisants pour définir dans quelle mesure les documents comptables et les états financiers sont la présentation ou tout au moins le reflet de la véritable situation financière de l'entreprise.

1.2. Ainsi la démarche de l'auditeur comprend <u>trois étapes</u> :

- connaissance générale de l'entreprise
- examen de l'organisation interne
- contrôle des comptes

dont la complémentarité est indispensable pour que l'opinion émise soit véritablement motivée, c'est à dire justifiée par des présomptions ou des éléments de preuve suffisants.

Ceux-ci sont recueillis tout au long des trois étapes et c'est leur total qui est nécessaire à l'aboutissement de l'opération d'audit.

Il y a toutefois un seuil minimum au-dessous duquel l'auditeur ne saurait descendre sans prendre le risque de compromettre l'opération d'audit.

Par ailleurs, certaines situations interdisent la conduite normale de l'opération ; c'est le cas par exemple lorsqu'il n'y a pas d'organisation interne ou dans l'hypothèse où l'auditeur est dans l'impossibilité de valider le bilan (absence de document).

1.3. Quelle est l'ampleur des travaux à mettre en oeuvre pour que puissent être certifiées la sincérité et la régularité des comptes ?

On remarquera, dès l'abord, que l'opinion émise ne doit être en aucune façon, subjective c'est à dire que les conclusions doivent être fondées sur des éléments de preuve suffisamment nombreux et de valeur certaine.

Par ailleurs, on retiendra qu'il ne s'agit pas de prouver de manière formelle et absolue ; il s'agit d'émettre une opinion, non de donner une garantie totale.

En conséquence, il convient d'une part de conduire des sondages minimaux suffisants, d'autre part d'éviter les sondages excessifs.

En pratique on détermine le niveau de travail en-dessous duquel les éléments de preuve seraient insuffisants en appréciant le "risque relatif" au contrôle effectué, le risque relatif se définissant comme :

> "la probabilité d'erreur qui affecte l'objet d'un contrôle déterminé dans une entreprise donnée".

En effet, l'intensité du risque est fonction d'un certain nombre de facteurs, telles la nature du compte examiné, la complexité des principes comptables, les circonstances particulières dans lesquelles se trouve l'entreprise au moment de l'audit, ...

Le jugement de l'auditeur reste le critère fondamental pour déterminer l'importance des contrôles à réaliser ; encore faut-il que ces contrôles portent sur les éléments significatifs :

"distinguer l'essentiel de l'accessoire"
est une des règles de base de l'audit.

Mais où se situe la limite ?

On peut envisager de définir des "seuils de signification" ; deux raisons majeures les font rejeter :

. il peut y avoir incitation à la fraude dans l'hypothèse où l'adoption d'un critère mathématique amène à la notion de "bilan inexact acceptable" (si une erreur est tolérée à un certain niveau, elle prend un caractère normal et permanent)

. la gravité d'une erreur n'est pas simplement fonction de son importance quantitative ; elle dépend également de sa nature, du contexte dans lequel elle est commise et des conséquences qu'elle entraîne.

Le jugement de l'auditeur reste encore l'élément déterminant dans le choix et l'importance des contrôles à effectuer pour avoir des éléments de preuve suffisants à l'émission d'une opinion motivée.

1.4. Quelle sera, en conséquence, la démarche de l'auditeur ?

L'activité de l'entreprise a défini son organisation interne qui a servi de base, en principe tout au moins, à l'organisation de la comptabilité.

L'auditeur va logiquement calquer son intervention sur le découpage naturel qui résulte de l'activité et sa démarche sera conduite sur la base d'un découpage séquentiel : achat, vente, encaissement, décaissement, etc ...

Bien évidemment ce découpage varie en fonction de la nature, de la complexité et de la forme prise par l'entreprise ; mais il existe certaines constantes qui doivent former l'ossature d'un découpage-type à adapter au contexte particulier de l'entreprise auditée.

En toute hypothèse, on retrouvera les trois étapes rappelées précédemment et schématisées dans le diagramme de la page 89.

Rappel

Test de conformité (ou de compréhension)

Objectif : permettre à l'auditeur de vérifier qu'il a bien saisi le système existant, qu'il a bien décrit les procédures et qu'il a compris les explications reçues.

Test de permanence

Objectif : s'assurer que les procédures correspondant aux points forts théoriques sont appliquées de manière constante avec une ampleur suffisante.

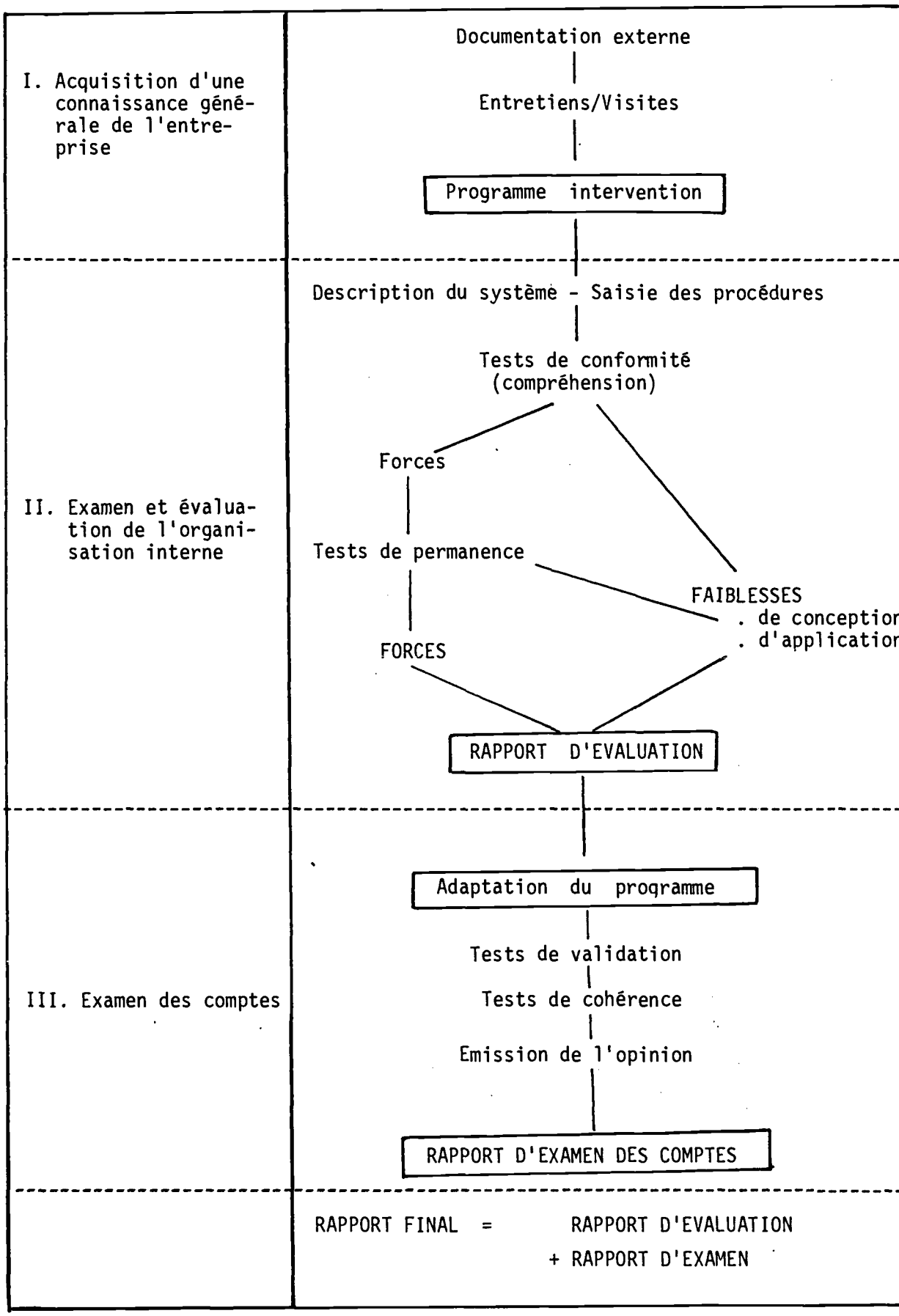
Test de validation

Objectif : vérifier les données de la comptabilité en les rapprochant de la réalité qu'elles représentent.

Test de cohérence

Objectif : rechercher d'éventuelles anomalies.

DIAGRAMME DE LA CONDUITE D'UNE OPERATION D'AUDIT



## 2. SYNTHESE DES TRAVAUX

L'achèvement de l'opération d'audit nécessite les travaux suivants :

### 2.1. Revoir les options comptables retenues par l'entreprise

Tout au long de son intervention l'auditeur s'est livré à des travaux de détail, à caractère mécanique et matériel.

Il convient qu'il puisse avoir une vision d'ensemble qui lui permette de s'assurer de la cohérence des opérations comptables et de leur conformité aux principes comptables. Seul un examen global sous forme de synthèse lui fournira les éléments d'appréciation.

### 2.2. Examiner les événements qui se sont produits après l'arrêté du bilan

Une question se pose :

L'opinion émise par l'auditeur doit-elle être celle du jour de la clôture de l'exercice audité ou celle du jour de l'examen ?

En pratique, il semble qu'il faille concilier les deux approches ; c'est à dire exprimer l'opinion qui résulte de l'examen des comptes au jour de leur arrêté, en tenant comptes des événements qui ont pu modifier de façon significative la situation de l'entreprise depuis cette date et en conséquence modifier l'analyse que l'on peut faire de la société.

### 2.3. Examiner les propositions relatives aux documents comptables et aux états financiers

L'auditeur s'intéressera essentiellement à leur présentation (leur contenu ayant été analysé et apprécié lors du contrôle des comptes).

Son attention portera plus particulièrement sur les points suivants (sans que cette liste soit exhaustive ou limitative) :

. les règles de présentation, générales ou particulières, sont-elles respectées ?

. y a t-il permanence des méthodes et des formes ?

. la classification des comptes est-elle conforme ou, à défaut, peut-elle être admise ?

. n'y a t-il pas regroupement abusif des soldes ?

. les informations complémentaires dont le besoin se fait sentir sont-elles habituellement fournies ?

## 2.4. Revoir l'ensemble des notes de travail

Il convient de reprendre point par point le programme de l'intervention et de s'assurer, de manière exhaustive, que tous les travaux prévus ont été menés à terme.

Très certainement certains travaux seront différés, en cours d'intervention, pour de multiples raisons : retards dans la fourniture de documents, absence provisoire d'interlocuteur, décalage dans les travaux, aménagement du programme, ...

Il sera prudent de dresser une liste des travaux reportés, faute de quoi il y aurait un risque certain d'oubli donc d'omission.

Par ailleurs on ne saurait trop insister sur la qualité que doivent présenter les notes de travail élaborées tout au long de l'intervention. Ce sont elles en effet qui vont justifier les conclusions ; en conséquence, elles doivent fournir très précisément et très clairement tous les éléments nécessaires à l'élaboration desdites conclusions.

## 2.5. Emettre l'opinion

L'auditeur peut se trouver dans cinq cas de figure qui le conduiront à choisir entre :

- l'impossibilité de certifier : absence de bilan, ...
- le refus de certifier : irrégularités graves
- la certification sous condition (dans l'hypothèse où les documents comptables et les états financiers sont déjà diffusés)
- la certification avec réserves (qui doivent être motivées)
- la certification pure et simple sans réserves ni condition (qui peut être considérée comme le cas exceptionnel).

## 3. PRESENTATION DES CONCLUSIONS

Il est recommandé, avant d'entreprendre la rédaction du rapport final d'audit, de présenter et de soumettre les conclusions à l'appréciation des personnes concernées.

Leur réaction permettra à l'auditeur de vérifier le bien-fondé de ses analyses et la justesse de ses conclusions ; mais, en aucun cas, il ne devra modifier son point de vue quels que puissent être les arguments ou les raisons développés par ses interlocuteurs.

En pratique l'auditeur procède à deux communications lors de son intervention.

La première

se situe au terme de l'évaluation de l'organisation interne et a pour objet de présenter les principaux résultats de l'analyse effectuée afin d'en tirer immédiatement des conclusions et de présenter des recommandations pour remédier aux défauts constatés. Il y a intérêt à faire connaître rapidement les faiblesses tant de conception que d'application pour que des mesures ad hoc d'amélioration puissent être prises dans les meilleurs délais.

La deuxième

présente les résultats de l'examen des comptes avec d'éventuelles demandes de rectification ou de correction.

Le rapport final d'audit va reprendre pour partie ces deux communications et il présentera la synthèse de l'ensemble des travaux conduits dans l'entreprise.

Son contenu est laissé à l'appréciation et au libre choix de l'auditeur. Mais il est habituel d'y trouver les éléments suivants :

. résumé des principales conclusions, remarques et suggestions (dont le détail sera fourni dans la suite du rapport) ;

. rappel du programme mis en oeuvre et présentation de son déroulement ;

. présentation des différents examens et contrôles pratiqués ;

. présentation détaillée des différentes conclusions, remarques, propositions et suggestions.